

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II

FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA



**DOTTORATO DI RICERCA IN
ISTITUZIONI E POLITICHE AMBIENTALI, FINANZIARIE,
PREVIDENZIALI E TRIBUTARIE
XXIV° CICLO**

IL RAPPORTO TRA IL PROCESSO TRIBUTARIO E IL PROCESSO PENALE

**Coordinatore
Chiar.mo Prof.
Raffaele Perrone Capano**

**Candidato
dott.
Gabriele Cricri**

**Tutor
Chiar.mo Prof.
Stefano Fiorentino**

INDICE

PREMESSA.....	pag. 6
----------------------	---------------

CAPITOLO I

EVOLUZIONE STORICA DEL RAPPORTO TRA IL PROCESSO TRIBUTARIO E IL PROCESSO PENALE

1. La legge n. 4 del 1929 e l'introduzione della pregiudiziale tributaria.....	pag. 12
2. Gli interventi della Corte Costituzionale in relazione all'articolo 21 della legge 7 gennaio 1929, n. 4.....	pag. 16
3. La legge n. 516 del 7 agosto 1982 e la regola del “doppio binario”.....	pag. 21
4. Il nuovo codice di procedura penale del 1988 (cd. codice Vassalli)	pag. 34

CAPITOLO II

IL D. LGS. 10 MARZO 2000, N. 74

- 1 La riforma ed i suoi principi ispiratori.....pag 40
- 2 Il D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 : un modello unificante...pag. 45
- 3 La disciplina dei rapporti tra processo penale e
processo tributario.....pag. 51
- 4 L 'influenza reciproca tra il processo penale ed il processo tributario
e tra i relativi procedimenti.....pag. 61
- 5 Le prove nel processo tributario..... pag. 70

CAPITOLO III

L'AUTONOMIA DEI DUE PROCESSI

1 Il D.Lgs. n. 74/2000 ed il contrasto di giudicati.....	pag. 83
2 Il giudicato penale ed il processo tributario.....	pag. 86
3 Il giudizio tributario, Il giudicato penale ed il ruolo della Suprema Corte.....	pag. 100
4 Le possibili interferenze del contenzioso tributario sul processo penale.....	pag. 106

CAPITOLO IV

LE IMPLICAZIONI PROCESSUALI CONNESSE AL RADDOPPIO DEI TERMINI DI CUI AL D.L. N. 223/2006

1 La novità introdotta dall'art. 37 del D.L. n. 223/2006.....	pag.118
2 Proroga dei termini di accertamento e principi espressi nello Statuto dei diritti del Contribuente.....	pag. 122
3 Il punto di vista dell'Amministrazione finanziaria nella Circolare n. 54/2009.....	pag. 133

4 la Sentenza n. 247/2011 della Corte Costituzionale e le sentenze
delle Corti di merito.....pag 141

CONCLUSIONI..... pag. 163

PREMESSA

Con la recente sentenza n. 247 del 20 luglio 2011, la Corte Costituzionale è intervenuta sulla problematica del raddoppio dei termini per l'accertamento tributario in caso di violazioni penali con obbligo di denuncia¹. La relativa normativa era stata introdotta dal D.L. 4 luglio 2006, n. 223 con il dichiarato fine (come emerge dalla lettura della relazione che accompagna il decreto) di dare la possibilità all'Amministrazione finanziaria di utilizzare appieno gli esiti delle investigazioni della polizia giudiziaria e le risultanze del procedimento penale in presenza di reati tributari. Da ciò la necessità avvertita dal legislatore di concedere un termine più lungo (nel caso specifico doppio) di decadenza dell'azione di accertamento stante la lunghezza dei tempi delle attività di tipo penale. Il tema del raddoppio dei termini per l'accertamento è sempre risultato essere particolarmente delicato e ha presentato diverse problematiche: appare infatti chiaro come le norme in questione conferiscano all'Ufficio un potere non indifferente che poteva essere addirittura incontrollato vista la

¹ Il comma 3 dell'art. 43 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 prescrive che in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 del codice di procedura penale per uno dei reati previsti dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, i termini di decadenza dal potere di accertamento di cui ai commi precedenti (notifica entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione ovvero del quinto anno nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla) sono raddoppiati. La medesima disposizione è riportata anche nell'art. 57, comma 3, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

formulazione della norma, la quale poteva essere interpretata, come in effetti è stato fatto, in modo molto ampio. Con la precitata sentenza, cui , come si vedrà, sono seguite diverse decisioni delle Corti di merito, la Corte Costituzionale ha espresso a riguardo alcuni principi le cui implicazioni sul procedimento ed il processo tributario, hanno offerto lo spunto per una rivisitazione con il presente lavoro dell'evoluzione del rapporto tra il processo tributario ed il processo penale, ed i relativi procedimenti. Entrambi i procedimenti, nel corso del tempo, hanno subito numerose modifiche, atte a mutare radicalmente la loro struttura giuridica. Ciò è avvenuto soprattutto attraverso un susseguirsi di normative emanate da un legislatore intenzionato a rendere meno macchinosi tali procedimenti giudiziari. Senza ombra di dubbio i due processi hanno avuto modo, nel corso del loro iter formativo e modificativo di incontrarsi e scontrarsi intessendo tra loro di volta in volta un ordito a fitte trame che, a seconda dell'orientamento del legislatore, allentava o stringeva il suo intreccio. Naturalmente, la maggiore problematica affrontata dal legislatore è stata il barcamenarsi tra la possibilità di creare un collegamento tra i due processi, in modo da agevolarne l'influenza reciproca, oppure optare perché gli stessi segnassero tracciati ben distinti e separati sul sentiero giuridico.

L'inevitabile punto di partenza del presente lavoro, quindi, è costituito dall'analisi delle norme che, nel tempo, hanno governato la delicata questione degli incroci tra procedimento penale e processo tributario. Tale delicata questione è stata affrontata per la prima volta dal legislatore del '29 scegliendo di subordinare, attraverso il sistema della "pregiudiziale tributaria" ex art. 21, comma 4 della legge n. 4 del 7 gennaio, il procedimento penale alla definitività del contenuto dell'avviso di accertamento e, quindi, al giudicato formatosi nell'ambito del processo tributario. La disciplina introdotta originariamente dalla legge n. 4 del 1929 aveva una sua intrinseca coerenza, quella di stabilire la pregiudiziale tributaria per i reati in materia di imposte dirette il cui accertamento richiedeva la quantificazione dell'evasione attraverso l'applicazione di più o meno complesse regole tributarie, mentre demandava l'accertamento tributario al giudice penale per le fattispecie (di contrabbando), in cui l'accertamento dei fatti materiali prevaleva sulla loro qualificazione giuridico fiscale. Successivamente, con l'avvento della legge n. 516 del 1982, il principio dettato dal legislatore del '29 è stato gradualmente abbandonato in favore di quello opposto della separazione dei due giudizi. Il processo penale

poteva avere inizio senza attendere il definitivo esito dell'accertamento dell'imposta evasa (c.d. principio del "doppio binario").

Era così consacrato, per quel che concerne le relazioni tra giudizio tributario e processo penale, il principio dell'autonomia e della separazione delle giurisdizioni; il giudicato penale, tuttavia ², (la sentenza di condanna o di proscioglimento) avrebbe potuto avere autorità nel processo tributario per quanto riguarda "i fatti materiali che sono stati oggetto del giudizio penale", senza però che il processo tributario fosse sospeso. Con l'introduzione del nuovo Codice di procedura penale del 1988, poi, vengono accentuati nel processo penale i criteri di autosufficienza e di completezza istruttoria e quindi facilitata l'affermazione dell'autonomia tra i due giudizi anche quanto alle regole di acquisizione del materiale probatorio. Il Legislatore del 2000, quindi, ha nuovamente disciplinato i rapporti tra procedimento penale e processo tributario alla luce del principio di specialità, riconfermando – al contempo - il principio della piena e reciproca autonomia tra i due sistemi (penale e tributario), con l'esclusione di qualsiasi rapporto di pregiudizialità. Ai sensi dell'art. 20 d.lgs. 10 marzo 2000 n. 74, il procedimento amministrativo di

² 1° comma art. 12 della legge 516 del 1982

accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti. Completata tale ricognizione ci si soffermerà come anticipato, sull'analisi della tematica del cd. "raddoppio dei termini", introdotto dal D.L 223/2006 per verificarne le connesse implicazioni sul procedimento e processo tributario soprattutto alla luce della recente pronuncia del Giudice delle Leggi.

CAPITOLO I

EVOLUZIONE STORICA DEL RAPPORTO TRA IL PROCESSO TRIBUTARIO E IL PROCESSO PENALE

CAPITOLO I

EVOLUZIONE STORICA DEL RAPPORTO TRA IL PROCESSO TRIBUTARIO E IL PROCESSO PENALE

SOMMARIO: 1) La legge n. 4 del 1929 e l'introduzione della pregiudiziale tributaria; 2) Gli interventi della Corte Costituzionale in relazione all'articolo 21 della legge 7 gennaio 1929, n. 4; 3) La legge n. 516 del 7 agosto 1982 e la regola del "doppio binario"; 4) Il nuovo codice di procedura penale del 1988 (cd. codice Vassalli).

1. La legge n. 4 del 1929 e l'introduzione della pregiudiziale tributaria

L'analisi delle norme che, nel tempo, hanno governato la delicata questione degli incroci tra processo tributario e processo penale prende le mosse dalla legge n. 4 del 1929 con la quale tale questione è stata affrontata per la prima volta dal legislatore.

L'art. 21³ della legge 7 gennaio 1929, n. 4 – rubricato "*Norme generali per la repressione delle violazioni delle leggi finanziarie*" prevedeva espressamente, per le controversie concernenti i tributi

³ L'art. 21 della Legge 7 gennaio 1929, n. 4 così dispone: "*La cognizione dei reati preveduti dalle leggi finanziarie spetta:*

1) al pretore quando si tratti di reati per i quali è stabilita la sola pena della multa o dell'ammenda;

2) al tribunale in ogni altro caso.

La competenza per territorio è determinata dal luogo dove il reato è accertato.

Per i reati previsti dalle leggi su i tributi diretti l'azione penale ha corso dopo che l'accertamento dell'imposta e della relativa sovrainposta è divenuto definitivo a norma delle leggi regolanti tale materia".

diretti, che l'azione penale potesse avere corso solo dopo che l'accertamento dell'imposta e della relativa sovrainposta fosse divenuto definitivo a norma delle leggi regolanti tale materia.

Trovava così ingresso nell'ordinamento giuridico il concetto di “*pregiudiziale tributaria*”: il Pubblico Ministero prima di esercitare l'azione penale, doveva attendere la conclusione del procedimento amministrativo di accertamento e dell'eventuale processo tributario, ma soprattutto, alle risultanze di quest'ultimo doveva attenersi il giudice penale nell'emettere il proprio verdetto.

Il legislatore, avendo subordinato e vincolato il procedimento penale alla definitività del contenuto dell'avviso di accertamento e al giudicato formatosi nell'ambito del processo tributario, aveva assicurato l'unità, la certezza e la coerenza dell'accertamento giurisdizionale in campo tributario; si impediva *ab origine* il formarsi di conflitti di giudicati su un medesimo fatto: l'avvenuta evasione dell'imposta. Al giudice penale era poi inibito rimettere in discussione il “fatto” già accertato poiché, delineata l'evasione in tutti i suoi elementi di fatto in ambito amministrativo, il giudizio penale

consisteva nella verifica della sussistenza dell'elemento soggettivo e nella quantificazione della pena.

La pregiudiziale tributaria rispondeva peraltro all'esigenza di sottrarre alla cognizione del giudice penale casi a contenuto estimativo. Essendo il diritto tributario caratterizzato da una estrema complessità, da concetti economici ed aziendalistici tradizionalmente estranei alla preparazione degli operatori giuridici ordinari, il Legislatore ritenne non opportuno sottoporre tale particolare settore alla cognizione del giudice ordinario; quest'ultimo non era ritenuto capace di offrire sicure garanzie tecniche in relazione alle stime e all'interpretazione di complesse disposizioni.

Costringere il procedimento penale ad attendere la conclusione di quello tributario non è stato quindi *l'escamotage* per svuotare di contenuto la comminatoria di sanzioni penali né per assicurare, di fatto, l'impunità agli autori dei più gravi illeciti tributari, ma la risposta, per decenni condivisa, al problema di sollevare il giudice

penale da oneri impropri, quali ad esempio quantificare il reddito o l'imposta evasa⁴.

Il sistema della pregiudiziale tributaria nascondeva però degli inconvenienti di non poco conto: subordinare il procedimento penale alla definitività dell'accertamento del tributo, significava anche comminare la sanzione penale al termine di un lunghissimo procedimento amministrativo. Oltre alle insite disfunzioni degli uffici bisogna considerare il fatto che il "vecchio" processo tributario, come disciplinato dal D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 636, prevedeva ben tre gradi di giudizio di merito (oltre al primo e al secondo grado era previsto anche un terzo grado, alternativamente esperibile in Commissione tributaria centrale o presso la Corte di Appello), nonché il consueto grado di legittimità⁵. Peraltro, prima della riforma di cui alla Legge delega 9 ottobre 1971, n. 825, la situazione era ancora più complessa, giacchè, da un lato, la soluzione delle controversie in materia di imposte dirette e di imposte indirette sugli affari era devoluta a Commissioni amministrative tributarie (Regio Decreto 8 luglio 1937, n. 1516), distinte per gradi in Commissioni distrettuali, Commissioni provinciali e una Commissione centrale; dall'altro,

⁴ CORSO P., I rapporti tra i procedimenti penale e tributario, in *Corriere Tributario*, 47, 2001, p. 3554

⁵ POLLARI N., Rapporti tra processo penale e amministrativo nel diritto tributario, op. cit., in nota 3.

rimaneva ferma la possibilità per il contribuente di esperire, in ordine alle questioni di diritto, una volta esaurito il procedimento contenzioso amministrativo, l'azione giudiziaria davanti agli Organi della giurisdizione ordinaria (sicchè, in definitiva, i gradi di giurisdizione finivano con l'essere addirittura sei).

Con l'entrata in vigore della riforma tributaria degli anni 1971-1973, il meccanismo della pregiudiziale era stato esteso anche al campo IVA (art. 58, comma 6, D.P.R. 26 ottobre 1972, n.633), con la conseguenza che spesso la possibilità di applicare sanzioni penali per reati penali veniva rinviata *sine die* a causa delle lungaggini legate allo svolgimento del contenzioso tributario⁶.

Tale circostanza, in un'epoca in cui si andava consolidando la lotta all'evasione fiscale, fece sorgere un acceso dibattito sull'opportunità di mantenere in vita una norma che appariva di ostacolo alla lotta contro le frodi tributarie.

2. Gli interventi della Corte Costituzionale in relazione all'art.21 della legge 7 gennaio 1929, n. 4

Il sistema della pregiudiziale tributaria cominciava ad essere oggetto di numerose critiche, ma nei primi anni '70 la Corte

⁶ MUSCO E., Diritto penale tributario, GIUFFRÈ, 2002, p. 496

Costituzionale rinveniva in essa uno strumento di garanzia del contribuente.

In una sentenza del 1973⁷ infatti, la Corte Costituzionale, dichiarando non fondata una questione di legittimità costituzionale avente ad oggetto l'ultimo comma dell'art. 21 della legge n.4/1929 per presunta violazione dell'art. 3 della Costituzione, sottolineava come l'aver subordinato l'azione penale all'accertamento del tributo costituisse, in realtà, una garanzia per il contribuente “ (...omissis...) *il quale evita di essere esposto ad eventuali vessatorie denunce prima dell'accertamento definitivo dell'imposta. Il sistema accolto è dunque strumento di eguaglianza e di corretto uso dei poteri di indagine e di controllo fiscale*”.

Più tardi però, una prima decisiva spallata venne inferta proprio dalla Corte con la sentenza n. 88 del 27 aprile 1982, che dichiarava l'illegittimità costituzionale degli artt. 60⁸ e 21, terzo comma, della L.7 gennaio 1929, n.4 per violazione degli articolo 101, secondo comma, 24 e 3 della Costituzione. “*L'accertamento amministrativo cui sia attribuita efficacia vincolante per il giudice penale è*

⁷ In tal senso, Corte Cost., 6 febbraio 1973, n. 8

⁸ Secondo l'art. 60 della Legge 7 gennaio 1929, n.4 : “ *Le disposizioni contenute negli artt. 16, 19 e 22 (...) non si applicano in materia di redditi soggetti a tributi diretti, che continuano ad esser regolati dalle disposizioni e dalle norme stabilite nelle leggi e nei regolamenti che riguardano tale materia.* “

certamente incompatibile con il principio del libero coinvolgimento del giudice garantito dall'art. 101⁹, secondo comma, Cost., la cui violazione si combina con quella dell'art. 24 Cost, in quanto l'accertamento che fa stato nel giudizio penale impedisce l'esercizio del diritto inviolabile della difesa¹⁰, e con quella dell'art. 3 Cost., perché la preclusione per il giudice penale differenzia irrazionalmente la condizione degli imputati secondo che la imputazione sia conseguente a un accertamento amministrativo tributario o no e, nell'ambito degli accertamenti amministrativi tributari, sia relativa a imposte dirette o indirette”¹¹.

A tale pronuncia ne seguì di lì a poco una seconda - Corte Costituzionale 27 aprile 1982 n. 89 - con la quale si sanciva l'illegittimità costituzionale dell'art. 58 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 nella parte in cui disponeva che l'azione penale avesse corso dopo che l'accertamento fosse divenuto definitivo, anche nel caso del reato

⁹ ART. 101, 2° comma, Cost., “*I giudici sono soggetti soltanto alla legge*”.

E' la stessa Corte Costituzionale, nella sentenza n. 88 del 27 aprile 1982, a sottolineare come, nonostante il dispositivo invochi quali parametri di legittimità gli articoli 3 e 24 della Costituzione, la questione debba essere esaminata anche in riferimento all'articolo 101, secondo comma, Cost, che si assume essere stato violato.

¹⁰ Nella sentenza in esame, il contribuente aveva chiesto in tribunale (dove era stato condannato), e chiedeva in appello, di essere ammesso a provare che in realtà il reddito (che gli veniva contestato in quanto prodotto nel 1969 secondo le risultanze di un concordato fra un mandatario dello stesso contribuente e l'Ufficio delle Imposte) era stato percepito nel 1970 con successiva, tempestiva e corretta denuncia. Ma la Corte d'Appello, rilevava che l'art. 60 della L. 4/1929 (come interpretato dalla Cassazione) escludendo l'applicabilità alla materia delle imposte dirette dell'art. 22 della stessa legge, “vincolava tassativamente il giudice penale all'esito di un procedimento amministrativo” e quindi nella specie, precludeva la prova invocata dal contribuente al fine di escludere il fatto-reato imputatogli.

¹¹ Cfr. Corte Cost., 27 aprile 1982, n. 88; massima n. 9866

indicato nel 4° comma dell'art. 50¹² dello stesso D.P.R. n. 633/1972.

Secondo la Corte << (...omissis...) *quando, come nel quarto comma dell'art. 50 del d.P.R. n. 633, il reato è del tutto indipendente dalla entità del tributo, perché si tratta della falsa fatturazione di operazioni inesistenti, di indicazione in fattura di corrispettivi in misura superiore a quella reale, o delle relative registrazioni; quando cioè si tratta, come si esprime la Cassazione, "di un reato formale e di pericolo, indipendente da un fatto concreto di evasione e punibile di per sé a titolo di dolo generico"; quando manca perfino ogni riferimento della pena edittale all'entità dell'evasione: allora certamente il divieto di procedere fino a quando l'accertamento della imposta non sia divenuto definitivo integra una deroga, senza alcuna giustificazione, al principio dell'obbligatorietà dell'azione penale consacrato nell'art.112 della Costituzione, il che basta a determinare l'illegittimità costituzionale della norma indicata >>.*

Nonostante le buone intenzioni, al fine di salvaguardare l'unità della giurisdizione *sub specie* di esclusione di contrasti di giudicati sul medesimo oggetto nonché per evitare al giudice penale i gravi disagi

¹² L'art. 50 D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, al 4° comma stabiliva che: "Chi emette fatture per operazioni inesistenti o indica nelle fatture i corrispettivi e le relative imposte in misura superiore a quella reale è punito con la reclusione fino a tre anni e con la multa da lire centomila a lire un milione. La stessa pena si applica a chi annota nel registro di cui all'art. 25 fatture inesistenti o relative ad operazioni inesistenti o recanti le indicazioni dei corrispettivi o delle imposte in misura superiore a quella reale".

di una decisione, quale quella sull'ammontare dell'imposta evasa, cui non era tecnicamente attrezzato¹³, la pregiudiziale tributaria presentava, nel corso della sua applicazione, carenze e inconvenienti, che animavano le critiche della dottrina e della giurisprudenza.

Era necessario un cambiamento: di lì a poco, con l'entrata in vigore del d.l. 10 luglio 1982, n. 429, convertito in legge 7 agosto 1982 n.516, cosiddetta legge "*manette agli evasori*", la cancellazione dall'ordinamento della pregiudiziale tributaria divenne totale.

L'art. 13 del decreto in esame, infatti, abrogò espressamente, a partire dal 1° gennaio 1983, l'ultimo comma dell'art. 21 e l'ultimo comma dell'art. 58 D.P.R. n. 633/1972, stabilendo altresì l'inapplicabilità delle disposizioni dell'art. 22 della legge n. 4/1929¹⁴ ai reati in materia di imposte sui redditi ed IVA¹⁵.

¹³ MAMBRIANI A., I reati tributari. Profili sostanziali e disciplina processuale, UTET, p.119

¹⁴ Secondo l'art. 22 della Legge 7 gennaio 1929, n. 4: "*Qualora l'esistenza del reato dipenda da una risoluzione concernente il tributo, il Tribunale cui spetta la cognizione del reato, decide altresì della controversia relativa al tributo, osservate le forme previste dal codice di procedura penale e con la stessa sentenza con la quale definisce il giudizio penale*".

¹⁵ MUSCO E., Diritto penale tributario, op. cit. in nota 6

3. La legge n. 516 del 7 agosto 1982 e la regola del “doppio binario”

La presenza della pregiudiziale tributaria aveva determinato la “paralisi” dell’esercizio dell’azione penale: aveva di fatto impedito il funzionamento del sistema penale tributario, in quanto le fattispecie di reato contestate cadevano pressoché costantemente in prescrizione nelle more del procedimento amministrativo¹⁶.

Come da più parti sottolineato, i pochi procedimenti penali aventi ad oggetto le violazioni alle disposizioni finanziarie, instaurati nell’arco temporale che va dal 1928 al 1982, erano per lo più dovuti all’ingenuità dei contribuenti i quali non si erano adeguatamente preoccupati di portare fino in fondo il contenzioso tributario, in modo da beneficiare della prescrizione del reato¹⁷.

In buona sostanza, “grazie” alla pregiudiziale tributaria, fino al 1982 in Italia fu presente una disciplina penale di repressione dell’evasione fiscale esistente solamente sulla carta¹⁸.

Tra il 1978 e il 1981 si susseguirono diverse proposte di riforma incentrate sull’obiettivo di attuare una lotta più efficace ed incisiva

¹⁶ PERINI A., La repressione penale dell’evasione fiscale nella legislazione italiana: evoluzione della normativa, in *Il Fisco*, 19, 2002, p. 2980

¹⁷ MONFREDA N., La riforma del diritto penale tributario. L’introduzione del principio di specialità, HALLEY, 2006, p. 99

¹⁸ PERINI A., La repressione penale dell’evasione fiscale nella legislazione italiana. Evoluzione della normativa, op. cit. in nota 16.

all'evasione fiscale operando una radicale riforma del contenzioso penale tributario.

Attraverso la legge n. 516/1982 recante *“Norme per la repressione della evasione in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto e per agevolare le definizioni delle pendenze in materia tributaria”* si stabilì l'abbandono definitivo del sistema della pregiudiziale tributaria a favore del sistema del *“doppio binario”*.

Si realizzava una completa rivisitazione della struttura dei reati finanziari ed una nuova regolamentazione dei rapporti tra il procedimento penale ed il procedimento tributario, poiché, come si evince dalla lettura degli Atti Parlamentari si intendeva soddisfare *“l'indilazionabile esigenza di pervenire senza indugio ad un più razionale, organico ed incisivo assetto del sistema normativo penale nella materia tributaria”*.

Se si intendeva dotare il sistema tributario di un apparato sanzionatorio *“efficace”* ed *“effettivo”*, posto che non si poteva più attendere l'esito naturale dei lunghi processi amministrativi, occorreva percorrere altra via quale quella di mutare radicalmente la natura stessa dei reati tributari, sganciando il loro perfezionamento da un effettivo evento di danno patrimoniale per l'erario e anticipando la

soglia di tutela penale a “fatti semplici”, significativi di solo “pericolo di evasione” e richiedenti, per il giudice penale incaricato di accertarli, la soluzione di sole e semplici “questioni di fatto”, con esclusione delle più complesse e “specialistiche” questioni interpretative sulle norme tributarie sostanziali¹⁹.

Secondo Piermaria Corso allora : *“L’abbandono del sistema della pregiudiziale tributaria era stato imposto da ragioni di effettività e non certo da un’intrinseca incoerenza o addirittura incostituzionalità del meccanismo che postponeva l’intervento penale: se è vero che la Corte Costituzionale aveva dichiarato illegittima qualche fattispecie di pregiudiziale tributaria, ciò è avvenuto solo con riguardo ai casi in cui non vi era ragione tributaria per dilazionare l’attivarsi dell’Autorità giudiziaria penale e non perché la Consulta avesse ravvisato una incompatibilità tra Costituzione e pregiudiziale tributari* ²⁰”. La riprova è che il legislatore del 1982, quando ha voluto cambiare la disciplina previgente, ha ritenuto non di attribuire *ex abrupto* al giudice penale competenze tributarie che non aveva maturato, ma di riscrivere il sistema penaltibutorio attraverso

¹⁹ POLLARI N., Rapporto tra processo penale e amministrativo nel diritto tributario, op. cit. in nota 3

²⁰ CORSO P., I rapporti tra i procedimenti penale e tributario, op. cit. in nota 4

“fattispecie semplici” che prescindevano di massima dalla nota problematica relativa all’accertamento tributario.

Si intese, quindi, creare un sistema nel quale vi fosse una forte anticipazione dell’intervento punitivo dello Stato: le fattispecie illecite si perfezionavano non più con il verificarsi dell’evento dell’evasione e, quindi del conseguente danno per l’Erario, ma attraverso la realizzazione di semplici condotte “prodromiche” al fatto di evasione. I reati fiscali comprendevano, quindi, tutta una serie di condotte non concretamente e non direttamente espressive del fatto di evasione ma, appunto, ne erano sintomatiche. Si parlava di reati di pericolo astratto poiché venivano sanzionate quelle condotte ritenute *ex lege* capaci di mettere in pericolo il bene giuridico protetto dalla norma, individuato nell’interesse dell’Erario alla percezione delle entrate fiscali.

La forte anticipazione della tutela penale fu necessariamente accompagnata dalla previsione di pene particolarmente lievi e dunque inidonee a trasmettere nell’opinione pubblica una civile consapevolezza della pericolosità sociale e morale dell’evasione fiscale. Una delle cause d’indebolimento del sistema va ricercata infatti, nella natura contravvenzionale di molti reati e nella conseguente possibilità per il contravventore di richiederne

l'estinzione tramite l'oblazione ex art. 162-bis c.p.²¹; estinzione che avveniva, non soltanto nelle ipotesi sanzionate con la pena alternativa dell'arresto o dell'ammenda, ma anche in quelle più gravi punibili con pena congiunta, attraverso la concessione di attenuanti generiche equivalenti o, addirittura, prevalenti rispetto alla aggravante dell'importo rilevante di imposta evasa²².

Il sistema prevedeva quindi l'incriminazione per una serie di condotte preparatorie che potevano portare ad un mero rischio di evasione fiscale. Le fattispecie prodromiche hanno effettivamente emancipato il giudice penale dalla necessità di attendere gli esiti dei giudizi sostanziali, condotti sul diverso versante processuale amministrativo ed aventi ad oggetto la vera e propria evasione fiscale ma, le medesime ipotesi di reato si sono caratterizzate, inevitabilmente, per il fatto di evidenziare una carica di lesività solamente indiretta, e quindi necessariamente attenuata rispetto al

²¹ ART. 162-bis del c.p., rubricato "Oblazione nelle contravvenzioni punite con pene alternative": <<Nelle contravvenzioni per le quali la legge stabilisce la pena alternativa dell'arresto o dell'ammenda, il contravventore può essere ammesso a pagare, prima dell'apertura del dibattimento, ovvero prima del decreto di condanna, una somma corrispondente alla metà del massimo della ammenda stabilita dalla legge per la contravvenzione commessa, oltre le spese del procedimento(1° comma). (...) Il pagamento delle somme indicate nelle prima parte del presente articolo estingue il reato (6° comma)>>.

²² MONFREDA N., La riforma del diritto penale tributario. L'introduzione del principio di specialità, op. cit. in nota 17

bene giuridico finale rappresentato dall'interesse patrimoniale erariale alla corretta percezione dei tributi²³.

Alle nuove fattispecie prodromiche e di pericolo presunto, si accompagnò un radicale mutamento del raccordo fra i sistemi processuali, penale e tributario, da parte dell'art. 12 della legge 7 agosto del 1982, n. 516.

Si costituiva il c.d. **“sistema del doppio binario”**, in ragione del quale il Giudice tributario ed il Giudice penale procedevano autonomamente all'accertamento ed alla valutazione delle questioni di propria competenza, e questo senza nessun tipo di pregiudizialità; il Giudice penale poteva esercitare immediatamente l'azione penale una volta avuto cognizione della *notitia criminis* e, al contempo, poteva svolgere le indagini necessarie. Il sistema però incontrava ulteriori limitazioni.

Il primo comma di detto articolo recitava infatti: *“In deroga a quanto disposto dall'art. 3 del codice di procedura penale il processo tributario non può essere sospeso: tuttavia la sentenza irrevocabile di*

²³ POLLARI N. – LORIA F., Diritto punitivo e processuale tributario, LAURUS ROBUFFO, 2004, p. 39

condanna o di proscioglimento pronunciata in seguito a giudizio relativo a reati previsti in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto ha autorità di cosa giudicata nel processo tributario per quanto concerne i fatti materiali che sono stati oggetto del giudizio penale.”

Alla luce di tale disposizione è chiaro che il processo tributario e il processo penale dovevano svilupparsi in piena autonomia, in osservanza delle rispettive regole procedurali, tuttavia, non rappresentavano due sistemi totalmente a sé.

Innanzitutto, cessata la sospensione obbligatoria del processo penale in attesa della definizione di quello tributario, la legge 516 che aboliva la pregiudiziale si premurò di paralizzare l'effetto contrario che si sarebbe riversato sul processo tributario in forza del disposto dell'art.3²⁴ del c.p.p., che imponeva la sospensione del giudizio extrapenale quando la decisione fosse dipesa dall'accertamento dei fatti oggetto del processo penale. Cautela ben opportuna, posto che altrimenti si sarebbe istituita una sorta di pregiudiziale in senso

²⁴ L'art. 3, commi 2,3 e 4 del vecchio codice di procedura penale, disponeva che: “a) se viene iniziata l'azione penale, e la cognizione del reato influisce sulla decisione della controversia civile, il giudizio civile è sospeso, quando la legge non dispone altrimenti, fino a che sia pronunciata nell'istruzione la sentenza di proscioglimento non più soggetta ad impugnazione o nel giudizio la sentenza irrevocabile ovvero sia divenuto esecutivo il decreto di condanna; b) le disposizioni precedenti si applicano anche ai giudizi avanti alle giurisdizioni amministrative e ai giudizi disciplinari avanti alle pubbliche autorità; c) quando l'azione penale è già in corso, il giudice civile o amministrativo o la pubblica autorità che procede ordina la sospensione del giudizio”.

contrario, vanificando lo scopo della riforma, che intendeva liberare i due giudizi da reciproci condizionamenti²⁵. Si poneva quindi un'espressa deroga al vecchio codice di procedura penale, sancendo il divieto di sospensione del processo tributario.

D'altro canto però, l'art. 12 stabiliva che la sentenza penale irrevocabile di condanna o di proscioglimento pronunciata in seguito a giudizio, relativa a reati in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto, avesse autorità di cosa giudicata nel processo tributario per quanto concerneva i fatti materiali oggetto del giudizio penale. Il legislatore quindi, lungi dal sancire una piena e totale autonomia dei due sistemi, introduceva la preminenza del processo penale, attribuendo all'esito di quest'ultimo efficacia vincolante nel processo amministrativo tributario. Evitando di avere su di un medesimo fatto due distinte e contrastanti qualificazioni giuridiche, si era cercato di trovare una mediazione tra il principio ispiratore del precedente sistema circa l'unità della giurisdizione e il nuovo principio del doppio binario, e quindi della indipendenza e della autonomia dei due procedimenti.

²⁵ NANNUCCI U., La riforma del diritto penale tributario: d.lgs 10 marzo 2000, n.74, CEDAM, 2000, p. 357

Sebbene la possibilità di avere giudicati contraddittori fosse solo potenziale, visto il diverso oggetto degli accertamenti in sede tributaria (fatto di evasione) ed in sede penale (fatto prodromico), non si giunse all'ardita conclusione di una piena e totale autonomia²⁶.

Alla luce di questo Pollari ritiene che: <<(…omissis…) l'art.12, primo comma, prima parte, aveva effettivamente una funzione concreta ed importante, nella misura in cui serviva ad “inibire” il principio processuale penale, allora vigente, della sospensione obbligatoria del processo civile o amministrativo avente ad oggetto una questione pregiudiziale sulla quale si stava già pronunciando il giudice penale. Tramite l'art. 12, si rendevano “momentaneamente” autonomi, in pratica, il giudizio tributario ed il giudizio penale, salvo poi procedersi ad un finale momento di raccordo e/o revisione, sui c.d. fatti materiali accertati dal giudice penale, per effetto della seconda parte dell'art. 12, primo e secondo comma, della legge 516/1982²⁷>>.

La disposizione in esame subordinava l'efficacia vincolante del giudicato penale nel processo tributario limitatamente a quei fatti materiali che rappresentavano il presupposto logico e giuridico della

²⁶ POLLARI N. – LORIA F. , Diritto punitivo e processuale tributario, op. cit. in nota 23

²⁷ POLLARI N., Rapporti tra processo penale e amministrativo nel diritto tributario, op. cit. in nota 3

pronuncia penale e che avevano una stretta correlazione con l'oggetto del giudizio stesso. Per "fatti materiali" il legislatore intese limitare l'estensione della vincolatività del giudicato penale al solo accertamento dei fatti e degli accadimenti storici nella loro accezione naturalistica, escludendo, pertanto, le qualificazioni giuridiche di ogni natura e forma, oggettive e soggettive.

Come è stato evidenziato da più parti, l'illogicità di una simile disciplina è evidente: prima di tutto sotto il profilo dell'opportunità, in quanto può in taluni casi indurre il contribuente imputato a fare uso di una non corretta conduzione della controversia tributaria, così come del processo penale, nell'intento di guadagnare il traguardo del giudicato penale prima (o dopo, a seconda delle circostanze) che sia concluso l'iter del ricorso tributario dinanzi alle Commissioni²⁸. La giurisdizione tributaria quindi, non subisce battute d'arresto in conseguenza di un'azione penale che sia promossa per il medesimo oggetto e quindi può essere esercitata parallelamente a quella penale. Tuttavia il giudice tributario, se non guadagna il traguardo del giudicato prima del giudice penale, subisce l'effetto vincolante dell'accertamento penale.

²⁸ DOMINIONI O., Primi appunti sul nuovo processo penale tributario, in *Diritto e pratica tributaria*, 1984, pag. 494.

Ma anche dal punto di vista strettamente giuridico la contraddittorietà è evidente, non potendosi accettare che l'operatività di una norma debba dipendere da *“un evento del tutto casuale ed irragionevole, qual è l'esito a favore del processo penale contro il tempo che si instaura tra i due processi”*²⁹.

Il sistema così realizzato è apparso incongruo e irrazionale. Se il legislatore ha voluto porsi nell'ottica di una completa separazione del processo penale e del processo tributario, avrebbe dovuto adottare fino in fondo il principio di separazione dei due processi in un regime di assoluta autonomia dell'un giudizio rispetto all'altro, in guisa da svolgersi senza interferenze reciproche, non solo in relazione al loro inizio e svolgimento, ma anche (e soprattutto) per quanto attiene le relative decisioni finali. Il legislatore invece, ha realizzato un sistema “ibrido”: da un lato, ha previsto il sistema dei processi paralleli, dall'altro ha previsto l'efficacia soltanto eventuale del giudicato penale sul giudizio tributario.

Ne discende allora che le disposizioni contenute nel primo comma dell'art. 12 evidenziano una palese contraddizione di fondo, essendo tra loro antitetici i principi dell'indipendenza dei

²⁹ RUSSO P., Problemi in tema di rapporti tra processo penale e processo tributario, in *Rivista di diritto finanziario e scienze delle finanze*, 1984, p. 440.

procedimenti e quello della subordinazione solo eventuale del processo tributario rispetto a quello penale, anche se limitatamente ai “fatti materiali”³⁰.

La disposizione dell’art. 12, come si legge nella relazione governativa al D.L. n. 429/1982, tende ad assicurare l’uniformità tra il giudicato penale e il giudicato tributario e l’accertamento amministrativo tributario. Essa è stata evidentemente costruita sul modello dell’art. 28 del codice di procedura penale del 1930, che disciplinava l’autorità del giudicato penale nei giudizi civili e amministrativi, con la sola differenza della mancata previsione delle preclusioni derivanti dalle limitazioni probatorie eventualmente poste, ossia “salvo che la legge civile ponga limitazioni alla prova del diritto controverso”. E’ palese la ragione che informa il limite apposto all’esplicarsi dell’efficacia del giudicato penale in altre specie di processi: se il giudice penale dispone di mezzi di prova maggiori di quelli consentiti ad altri giudici, la sua esperienza conoscitiva non si ritiene che sia generalizzabile. In altri termini, il giudice civile o amministrativo non deve subire il vincolo di un accertamento raggiunto con risorse a lui precluse.

³⁰ FERRAU’ G., Questioni di diritto comune i rapporti tra processo penale e processo tributario all’esame della Corte Costituzionale, in *Corriere Tributario*, 38, 1987, p. 2604

Nell'art. 12 invece, non figurava alcun limite connesso all'eventuale difformità dei regimi probatori dei due procedimenti: l'inciso contenuto nell'art. 28 c.p.p., che escludeva l'autorità di giudicato in caso di limitazioni della prova del diritto controverso poste dalla legge civile, non era ripreso dall'art. 12, nonostante nel processo tributario fosse (e sia) negato l'ingresso a mezzi di prova largamente utilizzati dal giudice penale³¹. Allorchè, sull'oggetto della controversia tributaria fosse già intervenuto un giudicato penale, questo avrebbe avuto autorità di cosa giudicata nel giudizio tributario in modo "incondizionato": ad esempio anche nel caso, assai frequente, in cui il giudice penale si fosse avvalso della prova testimoniale che è invece inibita nel processo tributario³² (*ex art. 7 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546*).

La particolare formulazione dell'art. 12 consentiva che la pronuncia penale irrevocabile avesse, dunque, efficacia vincolante anche laddove l'accertamento si fosse fondato su mezzi di prova preclusi al giudice tributario, a costo, dunque, di uno "sconvolgimento del regime probatorio del processo tributario"³³.

³¹ CARACCIOLI I., GIARDA A., LANZI A., Diritto e procedura penale tributaria (commentario al D.Lgs. 10 marzo 2000, n.74, CEDAM, 2001, p. 491

³² DOMINIONI O., Primi appunti sul nuovo processo penale tributario, op. cit. in nota 28

³³ Questa la tesi sostenuta da REDI M., Effetti del giudicato penale sul regime probatorio del processo tributario, in *Bollettino Tributario*, 1987, p. 1109

L'art. 12 riuniva al suo interno due anime: se da un lato è dato rilevare una particolare propensione del legislatore per l'autonomia processuale, tale da scongiurare il rischio di appesantimenti e dilazioni, dall'altro può agevolmente constatarsi uno spiccato ossequio ai "miti" dell'unicità della giurisdizione e della supremazia dell'accertamento penale, idonei a consentire la consacrazione del principio per cui la sentenza di condanna o di proscioglimento avrebbe avuto autorità di cosa giudicata nel processo tributario, relativamente ai fatti materiali che fossero stati oggetto di accertamento nel giudizio penale³⁴.

4. Il nuovo codice di procedura penale del 1988(cd. Codice Vassalli)

L'entrata in vigore del nuovo Codice di procedura Penale, tramite il D.P.R. 22 settembre 1988, n.447, generò notevoli problematiche in merito alla vigenza o meno dell'art. 12 Legge 516/1982, dividendo dottrina e giurisprudenza.

Nel nuovo codice di procedura penale non trova più posto l'istituto della sospensione processuale di cui all'art. 3 del vecchio

³⁴ PAPIRI G., Rapporto tra processo penale e processo tributario, in *Rassegna Tributaria* n.3/2003, p. 1144. NAPOLEONI V., I fondamenti del nuovo diritto penale tributario nel D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, IPSOA, 2000, p. 253 : " (...omissis...) un'evidente "schizofrenia" del legislatore".

codice di rito del 1930. Ora secondo alcuni studiosi il venir meno di detto istituto dovrebbe comportare l'abrogazione tacita dell'intero comma 1 dell'art. 12 della L. 516/1982. Certo non si può non riconoscere che non ha più ragione di essere la prima parte del citato comma laddove si legge *"In deroga a quanto disposto dall'art. 3 del codice di procedura penale il processo tributario non può essere sospeso"* sicchè si può bene dire che, con l'entrata in vigore del nuovo codice, non vi è più né obbligo né divieto di sospensione del processo tributario in attesa che si concluda quello penale.

La disposizione contenuta nella prima parte del primo comma però, non è un presupposto necessario della disciplina degli effetti del giudicato penale contenuta nella seconda parte dello stesso citato comma³⁵.

Il problema maggiore si poneva tuttavia nel coordinamento tra l'art.12 della L.516/1982 e l'art. 654³⁶ del nuovo codice di procedura penale. Quest'ultimo, che stabilisce l'efficacia vincolante del

³⁵ GALLO S., Ancora contrasti giurisprudenziali sulla sopravvivenza dell'art. 12 della L. n. 516/1982, in *Il Fisco*, 5, 1996, p.1050

³⁶ ART. 654 c.p.p., rubricato, "Efficacia della sentenza penale di condanna o di assoluzione in altri giudizi civili e amministrativi": *<Nei confronti dell'imputato, della parte civile e del responsabile civile che si sia costituito o che sia intervenuto nel processo penale, la sentenza penale irrevocabile di condanna o di assoluzione pronunciata a seguito a dibattimento ha efficacia di giudicato nel giudizio civile o amministrativo, quando in questo si controverte intorno a un diritto o a un interesse legittimo il cui riconoscimento dipende dall'accertamento degli stessi fatti materiali che furono oggetto del giudizio penale, purchè i fatti accertati siano stati ritenuti rilevanti ai fini della decisione penale e purchè la legge non ponga limitazioni alla prova della posizione oggettiva controversa>*.

giudicato penale nel giudizio civile ed amministrativo nei confronti di coloro che abbiano partecipato al processo penale, opera – si è sostenuto- anche per i reati previsti da leggi speciali in base all'art.207³⁷ disp. att., modificando così la norma dell'art. 12, co.1 in discorso: la norma speciale, dunque, seppure anteriore, dovrebbe soggiacere a quella generale. La tesi maggioritaria, quindi, riteneva di fatto abrogato l'art.12³⁸, senza considerare altre circostanze che non avrebbero, in ogni caso, consentito l'efficacia della sentenza penale nel giudizio tributario. In primo luogo va considerata la notevole limitazione soggettiva, perché l'art. 654 c.p.p. limita già l'efficacia del giudicato penale alle parti che hanno partecipato al processo, per cui il risultato dello stesso sarebbe stato utilizzabile solo se l'amministrazione finanziaria si fosse costituita parte civile (evento assai raro). Inoltre, il fatto che l'efficacia del giudizio penale fosse subordinata alla condizione che nel processo, ove doveva essere utilizzato, non sussistessero limitazioni alla prova, portava di per sé ad escludere il “travaso” dei risultati del processo penale in quello

³⁷ ART. 207 disp.att., rubricato “Ambito di applicazione delle disposizioni del codice”: *“Le disposizioni del codice si osservano nei procedimenti relativi a tutti i reati anche se previsti da leggi speciali, salvo quanto diversamente stabilito in questo titolo e nel titolo III”*.

³⁸ In dottrina fra i tanti BERSANI G., Processo penale e processo tributario – Considerazioni alla luce della nuova disciplina processuale, in *Rivista Penale*, 1990, p. 616; CORSO P., *Le circolari del Corriere Tributario*, 5, 1990, p. 44. Anche la giurisprudenza della Cassazione si è espressa per l'abrogazione dell'art. 12: cfr. Cass. Sez. I, 21 ottobre 1998, n. 10411; Cass. Sez. I, 5 luglio 1995, n. 7403.

tributario, ove non sono ammesse le prove testimoniali e il giuramento³⁹.

A questa tesi pressoché costante in giurisprudenza, pur con varie sfaccettature, si opponeva buona parte della dottrina.

Si diceva – da questa parte della dottrina⁴⁰ – che l’art. 207 disp.att. è disposizione generica diretta a disciplinare il *modus procedendi* penale anche “per tutti i reati previsti dalle leggi speciali”, e non però ad influire sulla decisione del giudice tributario, cui solo, invece si riferisce l’art. 12 della L.516/1982. In sostanza, si è ritenuto che l’art.654 c.p.p. e l’art. 12 potessero coesistere: il primo come norma di carattere generale, il secondo come legge speciale per i reati in materia di imposte sui redditi ed IVA.

La Cassazione si era orientata costantemente nel senso opposto a questa tesi, sostenendo l’abrogazione tacita dell’art. 12; con la sentenza 8 giugno 1994, n. 10792 ritenne di non potersi mettere in dubbio il fatto che la norma dell’art. 654 c.p.p. avesse implicitamente abrogato quella dell’art. 12, in quanto: *“Tale abrogazione non è frutto del caso o della dimenticanza, ma assume un significato sistematico, di cui l’interprete deve prendere atto. Essa è infatti espressione di una*

³⁹ BELLAGAMBA G., CARITI G., I reati tributari, MILANO, 2004, p. 214

⁴⁰ La tesi minoritaria sosteneva la sopravvivenza dell’art. 12 in quanto norma speciale. In dottrina CAMPEIS G. – DE PAULI A., Manuale del processo tributario, PADOVA, 1996, p. 242; RUSSO P., Manuale di diritto tributario, MILANO, 1996, p. 598

percepibile erosione del principio di unità della giurisdizione e dell'accantonamento dell'esigenza di evitare il contrasto di giudicati, in nome della speditezza e autonomia dei giudizi. E può anche essere letta come conseguenza del ridimensionamento che, nel passaggio dal modello misto a quello accusatorio, ha subito il processo penale come sede privilegiata di formazione della verità processuale”.

Abrogazione oggi divenuta esplicita con l'art. 25 del D.Lgs.74/2000, per cui il processo penale e il processo tributario procedono per proprio conto, in adesione alla scelta del legislatore di privilegiare l'autonomia di ciascun processo piuttosto che l'unicità della giurisdizione.

Ogni processo naturalmente, deve svolgersi con regole e mezzi propri e l'accertamento non riguarda una sola verità, ma più verità possibili, quali emergono all'esito dei singoli processi.

CAPITOLO II

IL D. LGS. 10 MARZO 2000, N. 74

CAPITOLO II

IL D.LGS. 10 MARZO 2000, N. 74

SOMMARIO: 1) *La riforma ed i suoi principi ispiratori*; 2) *Il D.Lgs. 10 marzo 2000: un modello unificante*; 3) *La disciplina dei rapporti tra processo penale e processo tributario*; 4) *L'influenza reciproca tra il processo penale ed il processo tributario e tra i relativi procedimenti*; 5) *La problematica delle prove nel processo tributario*

1. La riforma ed i suoi principi ispiratori

Ogni riforma legislativa trae origine, di regola, dalla constatazione dell'inadeguatezza di una normativa rispetto allo scopo per il quale era stata emanata. Anche la riforma del sistema penale tributario, attuata con il D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, è stata concepita proprio come risposta all'esigenza, largamente avvertita, di ovviare alle conseguenze a dir poco insoddisfacenti cui aveva dato luogo la legislazione previgente.

Con la legge 7 gennaio 1929, n. 4 si era creato un sistema imperniato su fattispecie illecite il cui perfezionamento era legato al verificarsi di un evento di evasione, con il conseguente danno per l'Erario. Il legislatore, conscio dell'inadeguatezza professionale del Giudice ordinario ad accertare un fatto così complesso quale quello dell'evasione tributaria, intese liberare l'Autorità giudiziaria

dall'obbligo di procedere a questo tipo di accertamenti attraverso l'introduzione della pregiudiziale tributaria. Vincolando il giudice penale alla conclusione del procedimento amministrativo di accertamento dell'*an* e del *quantum* di evasione, si creava un sistema garante del rispetto del principio dell'unità della giurisdizione.

La legge 7 agosto 1982, n. 516 nell'intento di porre rimedio ad una inaccettabile situazione di inefficacia dell'azione penale, alla luce della paralisi della stessa per via della pregiudiziale tributaria, eliminò la posizione subordinata del giudice penale rispetto a quello tributario, liberando l'esercizio dell'azione penale dai vincoli temporali e spaziali che discendevano dall'accertamento dell'imposta. Attraverso l'art. 12 si sanciva il principio del doppio binario, imponendo il divieto di sospensione sia del processo tributario che del processo penale.

Per poter operare in tale direzione, il Legislatore si rese conto della necessità di cambiare anche la struttura stessa dei reati, persistendo la volontà di sottrarre il giudice penale all'accertamento di complessi fatti tributari.

Il sistema del doppio binario era quindi accompagnato da fattispecie illecite, le quali sanzionavano comportamenti meramente

“sintomatici” dell’evasione⁴¹. Nonostante questo “ (...omissis...) non si arrivò a sancire una assoluta autonomia, che avrebbe comportato l’esplicita accettazione dell’eventualità di giudicati contraddittori. Si stabilì conseguentemente, che la sentenza penale irrevocabile di condanna o proscioglimento pronunciata in seguito a giudizio, relativa a reati in materia di imposte dirette e IVA, avesse autorità di cosa giudicata nel processo tributario per quanto concerneva i fatti materiali oggetti del giudizio penale⁴² ”.

Entrambi i sistemi portarono ad un profondo fallimento poiché svilirono, per opposte ragioni, la forza deterrente dello strumento penale, paralizzando completamente il suo utilizzo.

Di qui un’esigenza di riforma ed il Legislatore si è trovato di fronte ad un dilemma di non facile soluzione: da una parte dare concreta risposta alla pressante richiesta, proveniente soprattutto dagli uffici giudiziari oberati dal maggior carico di processi, di un’ampia depenalizzazione nel campo dei reati tributari; di contro non abbassare la guardia di fronte al grave fenomeno dell’evasione ma, piuttosto, adottare una nuova strategia repressiva idonea a tutelare efficacemente l’interesse dell’erario. In ogni caso occorre non ricadere nell’errore,

⁴¹ MONFREDA N., La riforma del diritto penale tributario. L’introduzione del principio di specialità, op. cit. in nota 17

⁴² POLLARI N.- LORIA F., Diritto punitivo e processuale tributario, op. cit. in nota 23

in cui era incorso il legislatore del 1982, di configurare come reati comportamenti meramente prodromici all'evasione, sanzionandoli poi con pene ispirate, in teoria, alla massima severità, ma risultate in concreto assai poco temibili.

Per conseguire questo duplice obiettivo, il legislatore ha innanzitutto abbandonato il criterio - già posto alla base della legge n.516/1982 - di anticipare la tutela penale degli interessi dell'erario al compimento di atti meramente sintomatici di volontà evasiva, fondando il nuovo sistema repressivo sul principio opposto - enunciato dall'art. 9, comma 2, lett. a), della legge delega del 25 giugno 1999, n. 205 - di prevedere *“un ristretto numero di fattispecie, di natura esclusivamente delittuosa, (...omissis...) caratterizzate da rilevante offensività per gli interessi dell'erario e dal fine di evasione o di conseguimento di indebiti rimborsi di imposta”*.

Un ulteriore principio informatore della riforma - contenuto nell'art.9, comma 2, lett. b) e lett. c), della citata legge n.205/1999 - è stato quello di *“prevedere, salvo che per le fattispecie concernenti l'emissione o l'utilizzazione di documentazione falsa e l'occultamento o la distruzione di documenti contabili, soglie di punibilità idonee a limitare l'intervento penale ai soli illeciti economicamente*

significativi”, rapportate “all’entità dell’evasione” ovvero “all’entità dei comportamenti reddituali o del volume di affari evasi”, articolate in relazione alle diverse ipotesi delittuose sulla base di parametri sia assoluti che proporzionali⁴³.

Per completezza occorre, infine, menzionare gli ulteriori criteri direttivi contenuti nel medesimo art. 9, comma 2, della legge delega, così formulati: d) “ *prevedere sanzioni accessorie adeguate e proporzionate alla gravità delle diverse fattispecie, desunta in particolare dalle caratteristiche della condotta e della sua offensività per gli interessi dell’erario*”; e) “ *prevedere meccanismi premiali idonei a favorire il risarcimento del danno*”; f) “*prevedere la non punibilità di chi si sia uniformato al parere del comitato consultivo per l’applicazione delle norme antielusive, istituito ai sensi del’art. 21 della legge 30 dicembre 1991, n.413*”; g) “*uniformare la disciplina della prescrizione dei reati a quella generale, salvo le deroghe rese opportune dalla particolarità della materia penale tributaria*”; h) “*individuare la competenza territoriale sulla base del luogo in cui il reato è stato commesso, ovvero, ove ciò non fosse possibile, del luogo in cui il reato è stato accertato*”; i) “*prevedere l’applicazione della sola disposizione speciale quando uno stesso fatto è punito da una*

⁴³ TRAVERSI A. - GENNAI S., I nuovi delitti tributari, GIUFFRÈ, 2000, p.95

disposizione penale e da una disposizione che prevede una sanzione amministrativa”; l) “coordinare le nuove disposizioni con il sistema sanzionatorio amministrativo, in modo da assicurare risposte punitive coerenti e concretamente dissuasive”.

Orientato da detti criteri e cercando di superare l'incoerenza che a tratti aveva caratterizzato la disciplina precedente, il D.Lgs. 10 marzo 2000 n. 74, subentra alla legge 7 agosto 1982, n. 516.

Emanato in attuazione dell'art. 9 della Legge delega 25 giugno 1999 n. 205 e pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n.76 in data 31 marzo 2000, esso concerne la *“Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto”*, ed ha ormai abrogato, il titolo I del D.L. 10 luglio 1982 n. 429, convertito, con modificazioni, dalla Legge 7 agosto 1982 n. 516.

2. Il D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74 : un modello unificante

L'enorme crescita di processi penali per fatti connotati da scarsa offensività ha condotto, al termine di una lunga gestazione, al varo di una nuova riforma del diritto penale tributario, racchiusa nel D.lgs. 10 marzo 2000, n. 74, ed ispirata ad una valorizzazione del principio di sussidiarietà dell'intervento penale, con una conseguente

compressione del novero delle condotte di evasione penalmente rilevanti⁴⁴.

Il legislatore delegante ha voluto orientare il sistema verso la criminalizzazione di tutti quei comportamenti che creino un effettivo danno “agli interessi finanziari dello Stato”. In tal modo, si è voluto delineare un modello di diritto penale tributario minimo, rispondente al principio di *extrema ratio*, e composto, sul piano sostanziale, delle sole figure più gravi: sono previste, infatti, solo sette fattispecie costituenti reato⁴⁵.

Il nuovo sistema è improntato al recupero soprattutto del principio di offensività⁴⁶ ed il nuovo assetto giuridico prevede, quindi, un ristretto numero di fattispecie di reato, tutte aventi natura delittuosa, connotate da una rilevante capacità di offesa degli interessi erariali e, sotto il profilo psicologico, dal fine dell'evasione (dolo specifico)⁴⁷.

⁴⁴ PERINI A., La repressione penale dell'evasione fiscale nella legislazione italiana: evoluzione della normativa, op. cit. in nota 16

⁴⁵ FORTE C., Il principio di specialità ed il rapporto tra procedimento penale e procedimento amministrativo nel D.Lgs. n.74/2000, in *Il Fisco*, 1, 2002, p. 64

⁴⁶ PINO C., Le nuove sanzioni penali, in *Pratica Professionale* n.15/2000, p. 431 : “La prima e fondamentale regola direttiva del nuovo sistema penale tributario è, senza alcun dubbio, quella della restaurazione del principio di offensività, in base al quale viene abbandonato lo schema del reato ostacolo, del tutto sganciato da indici certi di aggressività verso il bene giuridico da tutelare, ossia il procacciamento delle risorse finanziarie da parte dello Stato.

⁴⁷ SCHIAVO G. e ANGELONE A., L'omessa dichiarazione nella nuova disciplina penale tributaria, in *Corriere Tributario*, 12, 2001, p. 876

Venendo meno la repressione del mero sintomo dell'evasione, *“a fronte del generale spostamento “a valle” della linea di intervento punitivo*⁴⁸, si è posto a baricentro di tutto il sistema la criminalizzazione di condotte effettivamente lesive dell'interesse erariale alla percezione dei tributi. Ma nel tornare all'impostazione del sistema penale tributario degli anni '70, si è creato un sistema totalmente innovativo poiché non è seguita la reintroduzione della pregiudiziale tributaria.

Per la prima volta nella storia del diritto penale tributario, il giudice penale viene investito ufficialmente del compito di effettuare, in piena autonomia, l'accertamento dell'imposta evasa (ergo, anche di quella dovuta)⁴⁹. Il ricorso ai periti è quasi d'obbligo⁵⁰.

Si è venuta a creare una sostanziale situazione di compromesso tra il sistema del 1929, per quanto riguarda la tipologia di condotte sanzionate, ed il sistema del 1982 per quanto riguarda il rapporto tra i procedimenti⁵¹.

⁴⁸ Relazione Governativa al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74

⁴⁹ NAPOLEONI V., I fondamenti del nuovo diritto penale tributario, op. cit. in nota 34

⁵⁰ SCHIAVO G. e ANGELONE A. L'omessa dichiarazione nella nuova disciplina tributaria penale, op. cit. in nota 47

⁵¹ PERINI A., *La repressione penale dell'evasione fiscale nella legislazione italiana: evoluzione della normativa*, op. cit. in nota 16: “Non per ciò, tuttavia, si è ritenuto di tornare al passato, e quindi, alla pregiudiziale tributaria: piuttosto, si è optato per una strada intermedia che rappresenta, probabilmente, un buon compromesso tra le pastoie della pregiudiziale tributaria e la sommarietà del fumus di evasione criminalizzato nel 1982”.

Secondo la Relazione governativa al D.Lgs n. 74/2000: *“Si è peraltro decisamente scartata qualsiasi soluzione che postulasse l’affermazione di un rapporto di pregiudizialità tra procedimenti nell’uno e nell’altro senso (pregiudiziale tributaria al processo penale o pregiudiziale penale al processo tributario); e ciò per un duplice ordine di ragioni. Innanzitutto per l’inaccettabile dilatazione dei tempi di intervento della decisione che ne seguirebbe (...); in secondo luogo, poi, per le diverse regole probatorie vevoli nei due processi, non esportabili sic et simpliciter dall’uno all’altro senza che ne derivino effetti penalizzanti per l’imputato o per l’amministrazione finanziaria”*.

Il Legislatore non ha operato nessun tipo di scelta circa la prevalenza del Giudice amministrativo o del Giudice penale, ma ha mantenuto un’equidistanza tra quest’ultimi, nel timore di ricadere nella paralisi del sistema penale tributario attraverso la reintroduzione della pregiudiziale tributaria.

Non era mancata, comunque, la prospettazione della necessità di reintrodurre tale istituto. Si osserva che il perfezionamento delle fattispecie illecite tributarie solo al raggiungimento di soglie di punibilità agganciate all’ammontare dell’imposta evasa, avrebbe, di

conseguenza, comportato, per l'Autorità giudiziaria il compito di verificare la posizione fiscale del contribuente al fine di accertare, con gli strumenti penali processuali di rito, il *quantum* di tributi non dichiarati.

Peraltro tale preoccupazione era affiorata nel corso dei lavori preparatori della legge delega, tanto da indurre il Parlamento ad adottare un ordine del giorno nel quale si precisava che il Governo, nell'attuare la delega avrebbe dovuto esplicitare il principio secondo il quale il riferimento ai redditi e all'imposta evasa non avrebbe avuto alcun significato ed effetto restauratore della pregiudiziale tributaria, affidandosi, piuttosto, al giudice la valutazione di tali elementi al fine di verificare se il fatto assumesse o meno i caratteri dell'illecito penale. Il Legislatore ha scartato ogni condizionamento esterno all'iter dei due procedimenti, cercando, in tal modo, di non allungare i tempi di conclusione degli stessi e di rispettarne i relativi assetti probatori⁵².

Tuttavia la moderna riforma del diritto penale tributario mostra spesso scelte incoerenti. In ragione del principio del doppio binario, si attribuisce al Giudice penale il compito di effettuare in piena autonomia l'accertamento dell'imposta evasa. Ma, in ragione

⁵² MONFREDA N., La riforma del diritto penale tributario. L'introduzione del principio di specialità, op. cit. in nota 17.

dell'intima struttura del processo penale, non sembra che questo sia il luogo più idoneo all'accertamento dell'imposta, con la conseguenza che il giudice penale sarà costretto ad avvalersi della ormai insostituibile opera dei periti, con un conseguente allungamento della durata dei processi stessi. Ma l'aspetto più importante riguarda proprio le conseguenze gravissime del contrasto fra giudicati, penale e tributario, a fronte delle regole, fortemente divaricate, che governano l'uno e l'altro processo in punto di formazione della prova. Sembra che al legislatore non interessi l'eventualità che proprio, in ragione di tale profonda ed intima diversità, si venga ad affermare, ad esempio, nel processo amministrativo, la responsabilità di un soggetto per un'evasione superiore a determinate soglie di rilevanza penale e nel processo penale, al contrario, una verità processuale opposta perché si ritiene che non vi sia alcuna evasione. Cosa succede in tal caso?

Innanzitutto all'annosa questione, relativa al bilanciamento tra i due tradizionali ed opposti interessi generali dell'ordinamento circa la speditezza dei processi e la coerenza dell'unità dell'accertamento giurisdizionale, il legislatore sembra aver inequivocabilmente optato per la celerità dei procedimenti⁵³.

⁵³ MONFREDA N., La riforma del diritto penale tributario. L'introduzione del principio di specialità, op. cit. in nota 17

A questo punto, quanto la semplificazione, per un verso, e l'introduzione di nuove fattispecie, per un altro, effettuate con il sistema introdotto dal d.lgs. n. 74, abbiano giovato all'interpretazione e all'applicazione delle norme in materia di sanzioni tributarie è, tuttora, oggetto di analisi e confronto nella dottrina come nella giurisprudenza⁵⁴.

3. La disciplina dei rapporti tra processo penale e processo tributario

Il Titolo IV del D. Lgs. N. 74/2000 reca disposizioni intese a regolare i rapporti tra il nuovo sistema penale tributario e quello amministrativo, ed in particolare tra il procedimento penale da un lato, e il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario dall'altro.

Prima di affrontare l'esegesi della norma contenuta nell'art. 20 appare necessario verificarne il fondamento nella delega legislativa conferita con la legge 25 giugno 1999 n. 205 e l'inquadramento di ordine sistematico all'interno dei principi e delle disposizioni che più in generale disciplinano oggi i rapporti tra processo penale e processi di altra natura.

⁵⁴ COCO C., False scritture contabili e reddito d'impresa, CACUCCI, 2004, p. 89

Quanto al primo punto occorre segnare che l'art. 9 della legge delega nell'elencare, al comma 2, i principi ed i criteri direttivi ai quali il legislatore delegato avrebbe dovuto attenersi, non reca alcun riferimento espresso alla regolamentazione dei rapporti tra procedimento di accertamento e processo tributario, da un canto, e processo penale, dall'altro. La lettera l) del comma 2 citato, si limita ad imporre il coordinamento delle nuove disposizioni con il sistema sanzionatorio- amministrativo, in modo da assicurare risposte punitive coerenti e concretamente dissuasive. Si impone quindi il coordinamento tra le *“nuove disposizioni”* (quale emergenti dalle altre norme dell'articolato) ed il *“sistema sanzionatorio amministrativo”*; si tratta invero di due termini non puntualissimi e certamente di non facile deduzione⁵⁵.

Le nuove norme del decreto sono anzitutto quelle contemplate dai titoli I e II nei quali vengono individuate tutte le nuove fattispecie di reato. Ad esse si aggiungono le disposizioni del titolo III, in cui trovano spazio ulteriori norme di diritto penale sostanziale, attinenti essenzialmente alla definizione della pena e all'assenza del dolo in specifici comportamenti del contribuente.

⁵⁵ MUSCO E., Diritto penale tributario, op. cit. in nota 6

Il “sistema sanzionatorio amministrativo” è poi concetto assai sfuggente, nel quale è certamente da includere l’intero dettato normativo contenuto nel d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 recante *“Disposizioni generali in materia di sanzioni amministrative per le violazioni di norme tributarie”*. In tale decreto sono compendiate non solo i principi generali concernenti l’imputazione (o la riferibilità) delle violazioni amministrative non costituenti illecito penale, nonché la tipologia delle sanzioni per esse irrogabili e la loro graduazione, ma anche le procedure da osservarsi per l’applicazione delle sanzioni medesime. Quale che sia l’ampiezza dell’interpretazione dell’espressione “sistema sanzionatorio amministrativo”, difficilmente si potrà farvi rientrare il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario. L’irrogazione della sanzione per illeciti tributari amministrativi può infatti confluire nel procedimento amministrativo di accertamento del tributo, quale esito del medesimo (art. 17 d.lgs. n. 472/1997), ma certamente non lo esaurisce. Parimenti essa può affluire al processo tributario, ma , ancora una volta, senza possibilità alcuna di esaurirne i contenuti.

Sembra, dunque, indubbio che il legislatore delegato abbia valicato i criteri guida dettati dal delegante, ricavando, all’interno del

nuovo *corpus* normativo, una disposizione non contemplata nel progetto di riforma emergente dall'art. 9 della legge n. 205/1999⁵⁶.

Il comma 1 del più volte citato art. 9, nel delegare il Governo all'emanazione del d.lgs. 74/2000 gli ha fatto obbligo di procedere all'abrogazione del titolo I del d.lg. 10 luglio 1982, n. 429, convertito con modificazioni, dalla legge 7 agosto 1982, n. 516 e delle altre norme vigenti incompatibili con la nuova disciplina. Tra le norme contenute nel titolo I della legge 516/1982 vi è anche l'art. 12: si è dunque riproposto il problema di regolare i rapporti tra i due procedimenti.

Il fondamento normativo dei rapporti tra il procedimento penale e quello amministrativo si rinviene nell'art. 20 del D.Lgs. n. 74/2000 ove si prevede che *“Il procedimento amministrativo di accertamento ed il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione”*.

Dall'esame della norma citata risulta confermato (o meglio non smentito) il principio della completa autonomia delle due sfere di azione che già si poteva ricavare dall'analisi delle norme della Legge

⁵⁶ MUSCO E., Diritto penale tributario, op. cit. in nota 6

n.516/1982, escludendo qualsiasi pregiudizialità o vincolo sospensivo tra i diversi contesti processuali.

L'art. 20 sancisce una sola e precisa regola: quella in forza della quale la pendenza del processo penale avente ad oggetto i fatti che costituiscono oggetto di un procedimento amministrativo di accertamento (tributario) ovvero di un processo tributario non realizza una situazione di sospensione obbligatoria del procedimento o del processo tributario⁵⁷.

Da ciò deriva che, sia l'attività di accertamento degli uffici finanziari, sia i successivi (eventuali) processi avanti le Commissioni Tributarie, si svilupperanno in parallelo ed indipendentemente dal processo penale vertente sui medesimi fatti⁵⁸.

“ Volendo esemplificare il suddetto meccanismo, si può dire che, ove a seguito di una ispezione fiscale sia rilevata e trasmessa al P.M. una notizia di reato (con conseguente iscrizione della stessa nel registro relativo) e si inneschi, di tal fatta, anche il procedimento penale (indagini preliminari), l'ordinamento giuridico vuole che, ferme restando la possibilità di trasmigrazione di atti istruttori e documenti dalla sede amministrativa a quella penale e viceversa

⁵⁷ FALSITTA V.E., Diritto penale tributario: aspetti problematici, MILANO, 2001, p. 146

⁵⁸ BERSANI G., I rapporti fra il procedimento penale ed amministrativo alla luce della nuova disciplina dei reati tributari, in *Il Fisco*, 19, 2001, p. 7077

(possibilità resa più agevole grazie all'art. 23 del D.Lgs. 74/2000), il giudice tributario e il giudice penale procedano entrambi e separatamente l'uno dall'altro all'accertamento del medesimo oggetto processuale consistente, appunto, nella effettività storica e nella specifica entità finanziaria dell'evasione fiscale attribuita al contribuente. E ciò naturalmente, seguendosi, da parte di ciascuno dei due organi giudiziari, le regole e quindi gli strumenti istruttori e le relative garanzie e/o limitazioni proprie dei rispettivi ordinamenti processuali. Il fatto che i due tipi di processi risultino strutturati secondo principi, garanzie, tempistica degli atti e soprattutto poteri istruttori diversi, caratterizzati da una incisività estremamente diversa, è fatto che non desta, per il nuovo Legislatore, preoccupazione alcuna”⁵⁹.

Pur introducendo nella nuova disciplina dei reati tributari, contenuta nel D. Lgs 74/2000, una norma sui rapporti tra procedimento penale e processo tributario, il legislatore probabilmente ha perso ancora una volta l'occasione per ridisegnare in maniera compiuta, chiara ed organica la materia dei rapporti tra procedimenti e delle reciproche e molteplici interferenze.

⁵⁹ POLLARI N., Rapporti tra processo penale e amministrativo nel diritto tributario, op. cit. in nota 3

Nonostante la rubrica dell'art. 20 del decreto in esame faccia riferimento enfaticamente ai “rapporti tra procedimento penale e processo tributario”, in realtà la norma prende in considerazione solo l'incidenza del procedimento penale nel processo tributario e nella procedura amministrativa di accertamento, negando che la pendenza di un processo penale possa influire sullo svolgimento del processo tributario e dell'attività di accertamento, determinandone la sospensione.

Vietare la sospensione dell'accertamento tributario a causa della pendenza del processo penale significa disciplinare solo una delle possibili interferenze, ignorando le altre⁶⁰.

Delle numerose reciproche interferenze che si possono verificare tra l'accertamento penale e quello tributario – in tema di prove e di partecipazione dei soggetti, nonché in relazione al regime d'antecedenza e sospensione dei procedimenti e all'efficacia da riconoscere al giudicato – il legislatore ha affrontato espressamente il solo profilo della sospensione dell'accertamento tributario in pendenza di un procedimento davanti al giudice penale, escludendola esplicitamente.

⁶⁰ CARACCIOLI I., GIARDA A., LANZI A., Diritto e pratica penale tributaria (commentario al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74), op. cit. in nota 31

Nulla viene stabilito circa la possibilità che il processo penale venga sospeso in pendenza del procedimento amministrativo di accertamento o del processo tributario. E nulla viene infine detto in ordine ai rapporti tra giudicati ed agli ulteriori rapporti che tra i processi ed i procedimenti indicati possono venire ad instaurarsi⁶¹.

Diverse sono le critiche mosse in riferimento alla coerenza e all'efficacia del sistema: il legislatore è totalmente indifferente all'eventualità, tutt'altro che remota e tutt'altro che trascurabile, del verificarsi di un conflitto tra i giudicati amministrativo e penale⁶².

Gli interrogativi che la disciplina previgente suscitava rimangono per lo più senza risposta e anzi a loro si aggiungono altri risvolti problematici che danno adito a interpretazioni contrastanti: anche dopo quest'ultimo intervento legislativo la disciplina dei rapporti tra procedimento penale e accertamento tributario risulta lacunosa, sebbene sia in materia penale sia in materia tributaria anche nella prospettiva processuale, il principio di stretta legalità richieda *“scelte tecniche chiare, presupposti precisi, implicazioni altrettanto sicure”*⁶³.

⁶¹ MUSCO E., Diritto penale tributario, op. cit. in nota 6

⁶² MONFREDA N., La riforma del diritto penale tributario. L'introduzione del principio di specialità, op. cit. in nota 17

⁶³ CARACCIOLI I., GIARDA A., LANZI A., Diritto e procedura penale tributaria (commentario al D.Lgs. 20 marzo 2000, n. 74), op. cit. in nota 31

Non sono tuttavia mancati autori che hanno favorevolmente accolto l'introduzione del doppio binario, alla luce del fatto che il D.Lgs.74/2000 “ *pur rappresentando il rischio calcolato del contrasto fra procedimenti, ha il notevole vantaggio di attribuire, facendo maggiore chiarezza rispetto al passato, completa autonomia a ciascun procedimento, in conformità ai diversi obiettivi e coerentemente alle diverse regole processuali poste alla base dei due diversi procedimenti e relativi processi*”⁶⁴.

L'introduzione di fattispecie di evento di danno effettivo da evasione, con la previsione di soglie di punibilità ragguagliate all'ammontare dell'imposta evasa⁶⁵, in ragione del principio del doppio binario, attribuisce al Giudice penale il compito di effettuare, in piena autonomia, l'accertamento dell'imposta evasa. Se possono considerarsi ormai superate le perplessità circa l'idoneità del Giudice penale ad accertare fatti complessi in una materia intricata ed in continua evoluzione quale quella tributaria (in ragione del fatto che da tempo i Magistrati ordinari vanno a comporre le Commissioni tributarie, senza nessuna accusa di incompetenza di fronte alla

⁶⁴ BERSANI G., Il principio di specialità in tema di applicazione delle sanzioni per i reati tributari: art. 21 del D.Lgs 74/2000, in *Il Fisco*, 8, 2002, p.1176

⁶⁵ Il Legislatore ha introdotto nel D.lgs n. 74 del 2000, un sistema formato da un ristretto numero di fattispecie, di natura esclusivamente delittuosa, tutte caratterizzate da dolo specifico finalizzato ad evadere le imposte, oltre a prevedere, per le fattispecie di cui agli artt. 3, 4 e 5, una soglia di rilevanza penale che aggancia l'intervento punitivo al superamento di predeterminati limiti quantitativi, espressione di un effettivo evento di danno conseguente all'evasione.

complessità tecnica della materia), ben più gravi sembrano essere gli inconvenienti di ordine procedimentale.

Il giudice penale infatti, sarà tenuto a ricostruire in maniera compiuta l'intera posizione fiscale del contribuente, indicando ogni voce che incide sulla determinazione dell'imponibile e della conseguente imposta; questo porterà ad un appesantimento del procedimento stesso, con riflessi negativi sui tempi di conclusione.

Ma l'aspetto più importante riguarda proprio le conseguenze gravissime del contrasto fra giudicati, penale e tributario, a fronte delle regole, fortemente divaricate, che governano l'uno e l'altro processo in punto di formazione della prova. I due Giudici non procederanno più, come accadeva con la Legge n. 516/1982, all'accertamento di fatti distinti (il fatto prodromico per il Giudice penale e il fatto di evasione per il giudice amministrativo) ma, in ragione dello spostamento a "valle" dell'intervento punitivo dello Stato, saranno chiamati all'accertamento del medesimo fatto, potendo ben addivenire a conclusioni differenti.

4. L'influenza reciproca tra il processo penale ed il processo tributario e tra i relativi procedimenti

In ordine ai rapporti tra processo penale e processo tributario e tra i relativi procedimenti è opinione diffusa in dottrina¹⁴⁹ che il legislatore del 2000 abbia perduto l'occasione di regolare più compiutamente una materia che in passato aveva creato numerose difficoltà di interpretazione.

Ad ogni modo, la problematica dei rapporti tra processo penale, per un verso, e procedimento amministrativo di accertamento e processo tributario, per l'altro, deve essere correttamente inquadrata sotto un duplice angolo visuale: da un lato, l'influenza del processo penale sul procedimento amministrativo di accertamento, e sul processo tributario; dall'altro, l'influenza del processo tributario, e del procedimento amministrativo di accertamento, sul procedimento penale.

In ordine all'influenza del procedimento penale sul processo tributario, e sul procedimento amministrativo di accertamento, qualsivoglia ipotesi di sospensione è stata esclusa direttamente dal legislatore, come si evince chiaramente dalla relazione illustrativa al

¹⁴⁹ Fantozzi, Il Diritto Tributario, UTET, 2003

d.lgs. 74/2000⁶⁶. In sostanziale armonia con quanto previsto nella disciplina previgente (art. 12, co.1, della legge 7 agosto 1982, n. 516), l'art. 20, dell'indicato decreto legislativo, sancisce, al riguardo, il principio dell'autonomia tra i due procedimenti, statuendo l'impossibilità di sospensione del processo tributario, e del procedimento amministrativo di accertamento⁶⁷.

Come osservato da diversi autori, tale norma costituirà, uno dei pilastri fondamentali dei rapporti tra procedimento penale e processo tributario, introducendo in modo inconfutabile il principio di assoluta indifferenza fra processo tributario e processo penale relativo alle medesime violazioni tributarie⁶⁸. La norma in questione si pone, dunque, in sostanziale *continuum* con la disciplina del previgente art.12, comma 1, prima parte, della legge 7 agosto 1982, n. 516⁶⁹, rispetto al quale presenta tuttavia, la non secondaria differenza di

⁶⁶ DI AMATO A., PISANO R., Trattato di diritto penale dell'impresa. I reati tributari, CEDAM, 2002, p. 683

⁶⁷ L'art. 20 del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, dispone che: “ *Il procedimento amministrativo di accertamento e il processo tributario non possono essere sospesi per la pendenza del procedimento penale avente ad oggetto i medesimi fatti o fatti dal cui accertamento comunque dipende la relativa definizione.* ”

⁶⁸ BERSANI G., I rapporti fra il procedimento penale ed amministrativo alla luce della nuova disciplina dei reati tributari, op. cit. in nota 58

⁶⁹ CARACCIOLI I., GIARDA A., LANZI A., Diritto e procedura penale tributaria (commentario al D.Lgs. 20 marzo 2000, n. 74), op. cit. in nota 31: “ *L'abolizione della pregiudiziale tributaria prevista dalla legge n.4 del 1929, che obbligava l'autorità giudiziaria penale ad attendere la definizione del processo tributario prima di dare inizio o proseguire il processo penale, avrebbe dovuto determinare l'applicazione dell'art. 3 c.p.p. del 1930, e quindi, il capovolgimento dei rapporti tra i due processi. Il processo penale si sarebbe posto come pregiudiziale a quello tributario, il quale dunque sarebbe stato necessariamente sospeso fino alla definizione del giudizio penale.* ”. Di qui la formulazione dell'art. 12 della legge 516/1982, prima parte, che inibisce tale efficacia: “ *In deroga a quanto disposto dall'art. 3 del codice di procedura penale il processo tributario non può essere sospeso...* ”

avere esteso il divieto di sospensione anche al procedimento amministrativo di accertamento tributario. Tale esplicazione serve, come chiarito nella Relazione, ad evitare “ogni possibile dubbio”, presumibilmente, sulla permanente autonomia del procedimento accertativo, ancorché al giudice penale sia ora demandato il compito di determinare l’ammontare dell’imposta evasa.

L’argomento merita qualche più attenta considerazione. L’affermazione che il principio di reciproca indifferenza dei due processi costituirebbe semplice conferma della preesistente tradizione legislativa suscita difatti più di una riserva, poiché l’oggetto del processo penale e del processo tributario nel precedente sistema penale era affatto diverso: mentre il processo tributario è necessariamente inteso ad accertare l’evasione d’imposta, il processo penale, dopo l’abrogazione della pregiudiziale tributaria, era, invece, inteso dichiaratamente ad accertare la sussistenza di violazioni formali, rispetto alle quali il dato evasivo si poneva come episodio strutturalmente indifferente.

Opposta è invece la situazione attuale, nella quale entrambi i processi hanno il medesimo oggetto: l’accertamento della ipotetica evasione d’imposta.

E' quindi giustificato soffermarsi sul quesito se di tale coincidenza si sia tenuto conto, poiché l'assoluta autonomia processuale che nel precedente sistema poteva avere solida giustificazione logica, potrebbe invece rivelarsi fonte di irragionevoli incongruenze nel sistema attuale⁷⁰.

L'unica disposizione dettata dal d.lgs. n. 74/2000 in tema di "rapporti tra procedimento penale e processo tributario", l'art. 20, nulla prevede in ordine alla eventuale sospensione del procedimento penale, limitandosi a disciplinare l'opposto profilo degli effetti della pendenza del procedimento penale rispetto al processo tributario e al procedimento amministrativo di accertamento⁷¹.

Nessuna disposizione specifica indica se e in quali casi il processo penale può essere sospeso, in quanto pregiudicato da una questione tributaria; nessuna disposizione specifica chiarisce quale peso possa avere il giudicato tributario nel processo penale.

⁷⁰ NANNUCCI U., D'AVIRRO A., La riforma del diritto penale tributario (D. Lgs. 10 marzo 2000 n.74), CEDAM, 2000, p. 355

⁷¹ DI AMATO A., PISANO R., Trattato di diritto penale dell'impresa. I reati tributari, op. cit. in nota 66

Unica disciplina applicabile sarà, pertanto, quella prevista (in via generale) per i rapporti tra il processo penale e gli altri procedimenti civili o amministrativi indicata nel codice di rito. Poiché il legislatore processuale del 1989 ha riconosciuto come priorità l'esigenza dell'imputato ad essere giudicato entro tempi brevi, conseguente a tale esigenza è stata, in un primo momento, l'abrogazione della pregiudiziale tributaria, e successivamente, la formulazione dell'art. 2 del codice di procedura penale, secondo cui il processo penale non potrà essere sospeso per dare corso ad un procedimento civile o amministrativo in cui si decida una questione ad essa pregiudiziale⁷², “*salvo che sia diversamente stabilito*”.

Le ipotesi in cui è “diversamente stabilito” (vale a dire le ipotesi in cui il processo penale può e deve essere sospeso, per ragioni di pregiudizialità), di carattere eccezionale, si esauriscono nel disposto degli artt. 3 e 479 c.p.p.⁷³.

E' allora necessario chiedersi se la questione di natura tributaria possa rientrare in uno dei casi in cui è ammessa la sospensione facoltativa del processo penale e la devoluzione della questione al giudice competente.

⁷² BERSANI G., I rapporti fra il procedimento penale ed amministrativo alla luce della nuova disciplina dei reati tributari, op. cit. in nota 58

⁷³ DI AMATO A., PISANO R., Trattato di diritto penale dell'impresa. I reati tributari, op. cit. in nota 66

Esclusa l'applicabilità nel caso di specie dell'art.3⁷⁴ c.p.p. che concerne le sole controversie sullo stato di famiglia e di cittadinanza, si tratta di valutare l'applicabilità dell'art.479⁷⁵ c.p.p. alla pregiudiziale tributaria, fermo restando che l'eventuale ricorso a detto articolo non deve essere letto come un tentativo di reintrodurre la pregiudiziale tributaria abolita. Infatti, la devoluzione della controversia disposta ai sensi dell'art. 479 non è obbligatoria, ma facoltativa; non può essere disposta in qualunque momento processuale, ma solo in dibattimento; non può avere ad oggetto qualunque controversia ma solo quelle di particolare complessità dalla cui risoluzione dipenda la decisione sull'esistenza del reato; non è incondizionata, ma al contrario è subordinata all'accertamento di una serie di requisiti, quali la pendenza del processo pregiudiziale davanti al giudice competente e l'assenza di limitazioni alla prova del diritto

⁷⁴ MUSCO E., Diritto penale tributario: "Il successivo articolo 3 prevede poi la possibilità per il giudice penale di sospendere il processo quando la decisione dipenda dalla risoluzione di una controversia sullo stato di famiglia o sulla cittadinanza se la questione è seria e l'azione, a norma delle leggi civili, è già in corso. La sospensione, disposta con ordinanza soggetta a ricorso per Cassazione, perdura sino al passaggio in giudicato della sentenza che definisce la questione."; op. cit. in nota 6,

⁷⁵ ART. 479 C.P.P., rubricato "Questioni civili o amministrative" : <<1. Fermo quanto previsto dall'art. 3, qualora la decisione sull'esistenza del reato dipenda dalla risoluzione di una controversia civile o amministrativa di particolare complessità, per la quale sia già in corso un procedimento presso il giudice competente, il giudice penale, se la legge non pone limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa, può disporre la sospensione del dibattimento, fino a che la questione non sia stata decisa con sentenza passata in giudicato.
2. La sospensione è disposta con ordinanza, contro la quale può essere proposto ricorso per cassazione. Il ricorso non ha effetto sospensivo.
3. Qualora il giudizio civile o amministrativo non si sia concluso nel termine di un anno, il giudice, anche d'ufficio, può revocare l'ordinanza di sospensione >>.

controverso; è disposta in attesa di una pronuncia, risolutiva della questione pregiudiziale, che non avrà autorità di cosa giudicata nel processo penale, ma valore di prova liberamente valutabile dal giudice.

Si tratta, dunque, di stabilire se ricorrano le condizioni ed i presupposti richiesti dall'art. 479 c.p.p.⁷⁶.

La qualificazione di un determinato comportamento quale delitto tributario comporta sovente la risoluzione di controversie che sicuramente possono essere legittimamente annoverate tra quelle di <particolare complessità>. Ciò vale, ad esempio, laddove si consideri che la non veritiera rappresentazione della situazione reddituale e delle basi imponibili nelle dichiarazioni annuali ai fini delle imposte sui redditi e sul valore aggiunto, può dar luogo ad una delle tre tipologie criminose costituenti il fulcro del nuovo impianto normativo in materia di reati tributari, ossia la “dichiarazione fraudolenta” (artt. 2 e 3), la “dichiarazione infedele” (art. 4) e la “omessa dichiarazione” (art. 5). E così, con riferimento al delitto di dichiarazione fraudolenta, decidere di un costo se esso sia o meno inerente potrebbe divenire fatto determinante al fine di stabilire se possa essere qualificato

⁷⁶ CARACCIOLI I., GIARDA A., LANZI A., Diritto e procedura penale tributaria (commentario al D.Lgs. 10 marzo 2000, n.74, op. cit. in nota 31

elemento passivo fittizio e se dunque l'ipotesi di reato prefigurata sia stata o meno integrata⁷⁷. Parimenti, con riferimento agli artt. 3,4 e 5 del medesimo decreto legislativo, definire l'esatto ammontare dell'imposta evasa vale a stabilire se l'illecito sia da qualificarsi amministrativo ovvero penalmente rilevante, trattandosi di fattispecie per le quali il legislatore ha voluto introdurre delle soglie di punibilità, al fine di limitare le fattispecie ritenute penalmente rilevanti a quelle che abbiano una grave capacità lesiva del bene tutelato dall'ordinamento.

Vale infine anche per ciò che concerne l'art. 11 d.lgs. 74/2000, ove si versi nell'ipotesi di alienazioni simulate, al fine di rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva: anche detto accertamento è questione tecnicamente complessa e sicuramente incidente sull'appuramento della verità processuale penale.

In tutte le esemplificazioni riportate, d'altro canto, il giudice competente a conoscere di fattispecie così tecniche, sembrerebbe non potersi individuare nel giudice penale, bensì in quello tributario (ovvero civile, nel caso dell'alienazione simulata).

⁷⁷ Quanto meno nell'ipotesi che si intendesse seguire l'orientamento espresso dal Comando Generale della Guardia di Finanza con la circolare n. 114000 del 14 aprile 2000.

L'ulteriore condizione posta dall'art. 479 c.p.p. concerne l'esistenza di un procedimento civile o amministrativo già in corso cui rinviare l'esame per la decisione della questione controversa. Tale condizione si configura evidentemente come una condizione di fatto, obiettivamente rilevabile e come tale, a differenza della prima, non comporta alcun apprezzamento discrezionale da parte del giudice penale.

L'ultima condizione – l'inesistenza, nel giudizio civile o amministrativo, di limitazioni di legge alla prova della posizione soggettiva controversa – è quella che in ultima analisi fa oggi propendere per la tesi secondo cui in nessun caso il giudice penale può rimettere al giudice tributario la decisione della questione controversa. Com'è noto, infatti, l'art. 7, comma 4, del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n.546 stabilisce l'inammissibilità nel processo tributario del giuramento e della prova testimoniale, ponendo dunque un considerevole limite alla prova della correttezza della pretesa tributaria emergente dall'atto di accertamento impugnato⁷⁸.

L'unico requisito necessario alla sospensione, che non pare ricorrere nel caso di specie, è quello dell'assenza di limitazioni alla

⁷⁸ MUSCO E., Diritto penale tributario, op. cit. in nota 6

prova della posizione soggettiva controversa. La soluzione del dilemma passa dall'interpretazione dell'inciso dell'art. 479 c.p.p.⁷⁹.

5. La problematica delle prove nel processo tributario

In merito alla problematica delle prova, occorre innanzitutto considerare che il diritto tributario non prevede una specifica disciplina in materia. La normativa di riferimento è quindi quella contenuta nel codice civile ed è pertanto ad essa che occorre rifarsi sia per l'individuazione degli istituti probatori sia per quanto riguarda la loro concreta applicazione. Tale rinvio fa salvi i casi in cui la stessa disciplina codicistica risulti derogata, per espressa previsione, dall'ordinamento tributario.

La principale deroga è contenuta nell'art. 7, comma 4, del D.Lgs. del 31 dicembre 1992, n.546: “*Non sono ammessi il giuramento e la prova testimoniale*”, sancendo così un divieto perentorio in merito all'ammissibilità delle prove testimoniali nel processo tributario.

⁷⁹ CARACCIOLI I., GIARDA A., LANZI A., Diritto e procedura penale tributaria (commentario al D.Lgs. 10 marzo 2000, n.74), cit. in nota 31

La natura potestativa del rapporto di imposta e l'esigenza di speditezza fanno sì che il processo tributario si fondi essenzialmente su prove documentali, per cui non sono ammessi il giuramento decisorio o suppletorio e la prova testimoniale.

In tale ambito, l'articolo 7 del decreto legislativo 546/1992, recante disposizioni sui poteri delle Commissioni tributarie, ha attenuato la natura inquisitoria del processo tributario conferendo allo stesso un carattere prevalentemente dispositivo, per cui il giudice tributario ha ampio spazio ai fini istruttori e circa i limiti dei fatti dedotti dalle parti processuali. Pertanto, nel considerare il rito tributario fondamentalmente scritto e non orale nella cui dinamica il legislatore non ha ritenuto opportuno inserire la prova testimoniale, il divieto di tale istituto nel processo tributario è di fatto un divieto di carattere meramente processuale⁸⁰.

Pertanto, ancor prima che il legislatore affermasse espressamente l'inammissibilità della prova testimoniale nel processo tributario, l'opinione favorevole all'ammissione di quest'ultima non era generalmente condivisa.

La maggior parte della dottrina – pur affermando in via di principio l'ammissibilità della testimonianza – era portata ad

⁸⁰ DI GIACOMO E., in www.nuovofiscooggi.it, giurisprudenza

individuare le cause della assenza di una esplicita conforme previsione nella sfiducia del legislatore per le informazioni fornite da terzi⁸¹. In particolare, Allorio avallava l'esclusione di tale mezzo probatorio prendendo atto del *“pericolo della testimonianza falsa che incombe assai più grave che nel processo comune per il biasimevole senso di omertà contro il Fisco”*⁸².

Secondo altri autori, l'esclusione della testimonianza sarebbe da imputare alla natura del processo e non a ragioni di sfiducia nei confronti delle dichiarazioni del terzo.

E proprio alla natura sostanzialmente amministrativa dell'originario contenzioso tributario sarebbe da ricondurre il pregiudizio verso la prova testimoniale: infatti, sino alla riforma degli anni '70, il principio cardine cui era informato il contenzioso tributario si rinveniva nell'art.6 della Legge 20 marzo 1865, n.2248, allegato E, fondato sulla competenza dell'Autorità giudiziaria ordinaria in tutte le vertenze in materia di imposte, in quanto rilevanti sotto il profilo dei diritti soggettivi, con esclusione di quelle aventi ad oggetto questioni di “estimazione semplice”.

⁸¹ SALVINI L., La partecipazione del privato all'accertamento, PADOVA, 1990, p. 295

⁸² ALLORIO E., Diritto processuale tributario, TORINO, 1969

La progressiva dilatazione di tale ultimo concetto, ad opera della dottrina e della giurisprudenza, ha determinato l'ampliamento delle competenze delle Commissioni tributarie che hanno deciso di non ricorrere né di ammettere la prova testimoniale sebbene la stessa non fosse esclusa sul piano generale⁸³.

Infine, c'è chi ritiene che tale esclusione risponda più semplicemente ad un obiettivo di speditezza del processo: l'ammissione della prova testimoniale renderebbe difficoltosa la decisione del giudice nella prima ed unica udienza.

In proposito, peraltro, non è rintracciabile alcuna motivazione nella relazione al D.Lgs. n. 546/1992 con riguardo al contenuto del citato articolo 7.

Per questo, la questione è, tuttora, oggetto di discussione da parte della dottrina in quanto si ritiene che essa identifichi una possibile causa di limitazione del diritto di difesa, garantito dall'art.24 della Costituzione, perché impedisce al contribuente di contrastare "ad armi pari" le pretese del Fisco il quale, invece, può fondare l'accertamento tributario sulle dichiarazioni fornite dai terzi in sede istruttoria. La Corte Costituzionale investita della questione di legittimità dell'art.7, con sentenza n.18 del 2000 ha asserito che tale

⁸³ CAPOLUPO S., Prova testimoniale ed accertamento, in *Il Fisco*, 45, 1998, p. 14688

divieto non contrasta con la Costituzione e in particolare con gli articoli 3, 24 e 53.

Più precisamente, per quanto riguarda l'art. 3 Cost., che sancisce il principio di uguaglianza e, quindi, in ambito processuale, il principio della "parità delle armi", la Corte non lo ritiene violato, in quanto *"esso è formulato in termini generali ed astratti"*.

La sentenza è basata sulla considerazione che non esiste un principio, costituzionalmente garantito, diretto a realizzare l'uniformità delle regole processuali in relazione alle differenti tipologie di processo contemplate dall'ordinamento⁸⁴. *"Ne consegue che il divieto della prova testimoniale nel processo tributario trova giustificazione, sia nella spiccata specificità dello stesso rispetto a quello civile ed amministrativo, correlata alla configurazione dell'organo decidente e al rapporto sostanziale oggetto del giudizio e sia nella circostanza che esso è ancora, specie sul piano istruttorio, in massima parte scritto e documentale."*

⁸⁴ Corte Cost., 12-21 gennaio 2000 n. 18, massima n. 25108 : *"Inoltre, sempre con riferimento all'art.3 - e sotto il diverso profilo della comparazione con altri sistemi processuali, evocato in base alla considerazione che, mentre in altri procedimenti giurisdizionali (civile, penale) la parte può normalmente ricorrere a prove testimoniali, il divieto assoluto della prova testimoniale sarebbe lesivo del principio di uguaglianza e del generale canone di ragionevolezza, non essendo in alcun modo giustificabile tale previsione normativa a seconda del tipo di contenzioso instaurato - non esiste affatto un principio (costituzionalmente rilevante) di necessaria uniformità di regole processuali tra i diversi tipi di processo, sicché i diversi ordinamenti processuali ben possono differenziarsi sulla base di una scelta razionale del legislatore, derivante dal tipo di configurazione del processo e delle situazioni sostanziali dedotte in giudizio, anche in relazione all'epoca della disciplina e alle tradizioni storiche di ciascun procedimento"*.

Sotto un diverso e concorrente aspetto, la stessa natura della pretesa fatta valere dall'amministrazione finanziaria attraverso un procedimento di accertamento dell'obbligo del contribuente mal si concilia con la prova testimoniale. Considerazione questa che, mentre vale a spiegare come, prima dell'introduzione del divieto di prova testimoniale, l'utilizzo di tale mezzo di prova sia stato, nel processo tributario, del tutto marginale, costituisce ulteriore conferma della non irragionevolezza della scelta operata dal legislatore con l'introduzione del divieto ”.

In merito, invece, alla violazione dell'art. 24⁸⁵ Cost., secondo la Corte, essa è insussistente “*perché l'esclusione della prova testimoniale nel processo tributario non costituisce, di per sé, violazione del diritto di difesa - potendo questo essere diversamente regolato dal legislatore, nella sua discrezionalità, in funzione delle peculiari caratteristiche dei singoli procedimenti*”⁸⁶.

⁸⁵ ART. 24 COST. : “ Tutti possono agire in giudizio per la tutela dei propri diritti e interessi legittimi.

La difesa è diritto inviolabile in ogni stato e grado del processo.

Sono assicurati ai non abbienti, con appositi istituti, i mezzi per agire e difendersi davanti ad ogni giurisdizione.

La legge determina le condizioni e i modi per la riparazione degli errori giudiziari.

⁸⁶ Principio ribadito anche nella sentenza n. 128 del 1972 e nelle ordinanze n. 6 del 1991, n. 76 del 1989 e n. 506 del 1987.

Infine, continua la Corte, non può ritenersi in contrasto neppure con il principio della capacità contributiva, di cui all'art. 53⁸⁷ Cost., riguardando tale principio la disciplina sostanziale del sistema tributario e non la disciplina del processo⁸⁸.

Nella medesima sentenza, tuttavia, la Corte precisa che il divieto di testimonianza non comporta l'inutilizzabilità, in sede processuale, delle dichiarazioni di terzi eventualmente raccolte dall'Amministrazione nella fase procedimentale, dato che le dichiarazioni rese al di fuori e prima del processo sono essenzialmente diverse dalla prova testimoniale, che è necessariamente orale e richiede l'osservanza di determinate formalità. La possibilità che le dichiarazioni rese da terzi agli organi dell'amministrazione finanziaria trovino ingresso, a carico del contribuente, in un processo nel quale quest'ultimo non può avvalersi, per contestarne l'efficacia probatoria, della prova testimoniale, non è d'altro canto in contrasto né con il principio di eguaglianza né con il diritto di difesa del contribuente medesimo. Secondo la Corte : *<<Il valore probatorio delle dichiarazioni raccolte dall'amministrazione finanziaria nella fase*

⁸⁷ ART. 53 COST: “ Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva.

Il sistema tributario è informato a criteri di progressività”

⁸⁸ Principio affermato anche nella sentenza n. 120 del 1992 e nelle ordinanze n. 114 del 1999, n.322 del 1992, n. 108 del 1990

dell'accertamento è, infatti, solamente quello proprio degli elementi indiziari, i quali, mentre possono concorrere a formare il convincimento del giudice, non sono idonei a costituire, da soli, il fondamento della decisione⁸⁹. Si tratta, dunque, di un'efficacia ben diversa da quella che deve riconoscersi alla prova testimoniale e tale rilievo è sufficiente ad escludere che l'ammissione di un mezzo di prova (le dichiarazioni di terzi) e l'esclusione dell'altro (la prova testimoniale) possa comportare la violazione del principio di "parità delle armi" >>.

Le dichiarazioni rese da terzi, infatti, hanno di per sé un valore puramente indiziario e quindi prive di autonoma efficacia probatoria, ma possono legittimamente costituire un ulteriore riscontro a quanto accertato sulla base di evidenze documentali⁹⁰.

Ciò non vuol dire che il contribuente non possa, nell'esercizio del proprio diritto di difesa, contestare la veridicità delle dichiarazioni di terzi raccolte dall'Amministrazione nella fase procedimentale: allorché ciò avvenga, il Giudice tributario, ove non ritenga che

⁸⁹ Sul punto negli anni, si sono susseguite varie sentenze della Corte di cassazione (cfr: Cass. n.7107 del 20/07/1998; n.4269 del 25/03/2002; n.6407 del 22/04/2003; n.7445 del 14/05/2003; n.5957 del 15/04/2003; n.16032 del 29/07/2005; n.11221 del 16/05/2007), tutte volte ad attribuire tanto alle dichiarazioni portate in giudizio dall'Amministrazione, quanto a quelle portate in giudizio dal contribuente, il valore di meri elementi indiziari, inidonei da soli a costituire prova dei fatti rappresentati, ma in grado di concorrere con altri elementi a formare il convincimento del giudice.

⁹⁰ ATANASIO A., Processo tributario: la prova testimoniale ed i poteri istruttori del giudice, *Il dottore commercialista – Professione e cultura*, luglio-agosto 2005, p. 6

l'accertamento sia adeguatamente sorretto da altri mezzi di prova, anche a prescindere, dunque, dalle dichiarazioni di terzi, potrà e dovrà far uso degli ampi poteri inquisitori riconosciutigli dal comma 1, dell'art. 7 del D.Lgs 546/92, rinnovando e, eventualmente, integrando, secondo le indicazioni delle parti e con garanzia di imparzialità, l'attività istruttoria svolta dall'ufficio. Il citato art. 7, infatti, conferisce al giudice tributario il potere di esercitare “tutte le facoltà di accesso, di richiesta di dati, di informazioni e chiarimenti conferite gli uffici tributari ed all’ente locale da ciascuna legge d’imposta” (comma 1), nonché quando occorra “ acquisire elementi conoscitivi di particolare complessità“, il potere di “ richiedere apposite relazioni ad organi tecnici dell’amministrazione dello Stato o di altri enti pubblici compreso il Corpo della Guardia di finanza, ovvero disporre consulenza tecnica “ (comma 2), e infine il potere “ di ordinare alle parti il deposito di documenti ritenuti necessari per la decisione della controversia “ (comma 3).

A detta di alcuni autori⁹¹ tuttavia, la Consulta non tiene in debito conto che:

⁹¹ DE MITA C., La consulta non interviene sull’esistente, in *Il Sole 24 ore* del 26 gennaio 2000; CAPASSO F., Prova testimoniale e processo tributario, in *Il Fisco*, 20, 2000, p. 6645

- l'attuale tendenza dell'ordinamento è quella di ridurre le distanze tra il diritto tributario, tradizionalmente connotato dal carattere della specialità, ed il diritto comune nonché di creare norme generali tributarie applicabili a tutti i tributi;

- il processo tributario, per certi tributi, si svolge anche davanti al giudice ordinario ove è ammessa la prova testimoniale. Assumendo, in tale contesto, la giurisdizione del giudice ordinario carattere residuale, ne deriva che la prova testimoniale è consentita nel rito residuale e non nella sede propria del processo tributario;

- il nuovo processo penale tributario comporterà, per il giudice, l'incombenza di procedere alla determinazione "dell'imposta evasa" che potrà essere quantificata anche avvalendosi di prova testimoniale a differenza di quanto avviene nel processo tributario "amministrativo".

Ammettere la prova testimoniale nel processo tributario, correttamente disciplinata, costituirebbe un maggior ausilio al pieno compimento dell'attività del giudice ed alla sua ricerca di verifica dei comportamenti contestati, nel rispetto oltretutto dei fondamentali

principi del contraddittorio, della parità tra le parti e della piena esplicazione del diritto di difesa ai quali deve conformarsi il giudizio tributario⁹².

Una rimeditazione sull'opportunità di modificare i contenuti dell'art. 7 del D. Lgs. n. 546/1992 potrebbe essere indotta dalla istituzione – di cui recentemente si è discusso – di un giudice tributario “professionale”. Il momento – per costituire un *corpus* di magistrati reclutati *ad hoc* in possesso di una specifica preparazione ed in condizioni di dedicarsi a tempo pieno ad amministrare la giustizia tributaria – sarebbe propizio anche in considerazione della virtuosa tendenza deflativa⁹³ registrata con riguardo al contenzioso pendente, fondatamente innescata dal cosiddetto “concordato”.

Sebbene i pareri in proposito manifestati non siano unanimi, la realizzazione del citato progetto potrebbe servire, tra l'altro, a conferire al processo tributario, anche mediante l'introduzione della prova testimoniale, la dignità di un vero e proprio procedimento privilegiandone la qualità degli esiti rispetto ad una più presunta che

⁹² VILLANI M., Divieto di testimonianza e dichiarazioni del terzo nel processo tributario, in *Tribuna Finanziaria* n.4/5, 10 giugno 2008, p. 24

⁹³ CHERCHI –DEPONTI, Liti in calo nell'85 per cento delle commissioni, in *Il Sole 24 ore* del 28 febbraio 2000

reale “snellezza”. Quest’ultima, a quanto pare, non sembra aver sinora prodotto gli effetti desiderati⁹⁴.

⁹⁴ CAPASSO F., Prova testimoniale e processo tributario, op. cit. in nota 92

CAPITOLO III
L'AUTONOMIA DEI DUE PROCESSI

CAPITOLO III

L'AUTONOMIA DEI DUE PROCESSI

SOMMARIO: 1) *Il D.Lgs n. 74/2000 ed il contrasto di giudicati*; 2) *Il giudicato penale ed il processo tributario*; 3) *Il giudizio tributario, il giudicato penale ed il ruolo della Suprema Corte*; 4) *Le possibili interferenze del contenzioso tributario sul processo penale*.

1 Il D.Lgs. 74/2000 ed il contrasto di giudicati

Innanzi all'annosa questione, relativa al bilanciamento tra i due tradizionali ed opposti interessi generali dell'ordinamento circa la speditezza dei processi e la coerenza dell'unità dell'accertamento giurisdizionale, il Legislatore del 2000 sembra aver inequivocabilmente optato per la celerità dei procedimenti.

La conformazione dei rapporti tra processo penale e tributario, improntata al principio dell'autonomia dei due procedimenti, di cui all'articolo 20 del D.Lgs. 74/2000, se, da un lato, presenta l'indubbio vantaggio di assicurare linearità in considerazione delle peculiarità delle norme di regolamentazione e degli obiettivi propri posti a fondamento di ciascuno dei due procedimenti, dall'altro, comporta il rischio di un contrasto fra giudicati⁹⁵.

E' certamente possibile che giudici diversi, che seguono *iter* processuali differenti, caratterizzati da regimi probatori diversi,

⁹⁵ ARDITO F., Ancora qualche riflessione sul rapporto tra processo penale e procedimento tributario, in *Rassegna tributaria*, 1, 2003, p. 278

giungano a conclusioni discordanti in merito alla sussistenza e alla qualificazione dei fatti oggetto del loro accertamento.

Dobbiamo allora chiederci: “ *Cosa succede se il giudice penale ritiene che il fatto non integri gli estremi di reato e che deve applicarsi la sanzione tributaria, mentre il giudice tributario ritiene che al fatto sia applicabile la sanzione tributaria perché il reato è integrato?* ”⁹⁶.

La realtà dei fatti potrebbe metterci di fronte a decisioni contrastanti: il giudice penale assolve, quello tributario può condannare. E' il caso, ad esempio, della conclusione adottata dalla sezione tributaria della Corte di Cassazione nella sentenza n. 3421 dell'8 marzo 2005: in tale circostanza si dava credito all'argomento secondo cui il provvedimento penale favorevole al contribuente non potesse impedire al giudice tributario di dare ragione alla tesi dell'Amministrazione finanziaria sulla portata dei medesimi fatti. E a tale conclusione si arrivava, in particolare, a giudizio della Corte, in quanto non sarebbe ravvisabile un vincolo giuridico che imponga di uniformarsi al giudicato penale.

⁹⁶ Così il Protocollo del 25 ottobre 2000, approvato d'intesa dalla procura della Repubblica presso il Tribunale di Trento, dalla Direzione delle Entrate per la Provincia autonoma di Trento e dal Comando regionale Trentino Alto Adige, La tutela penale degli interessi erariali, in *Il Fisco*, 29, 2001, p. 9763

Si dirà che questo è un prezzo da pagare per avere due processi distinti e senza reciproche interferenze⁹⁷.

E' evidente, allora, che la definizione dei rapporti tra processo penale e tributario può dar vita all'ipotesi di giudicati contrastanti conseguente alla circostanza che, per un verso, rimane escluso il ripristino di una pregiudiziale tributaria e, per altro verso, le fattispecie di reato del D.Lgs. 74/2000 sono delitti di danno e non di pericolo: un contribuente assolto dal tribunale per il reato di dichiarazione infedele potrebbe, invece, vedersi condannato dal giudice tributario e, viceversa, il contribuente condannato dal giudice penale potrebbe essere assolto dal giudice tributario. In fondo, questa ipotesi viene ormai recepita come "fisiologica" e non più come "patologica" nel sistema dei rapporti tra i due procedimenti ed è connaturata alla opzione per il principio guida del doppio binario⁹⁸.

Secondo Gallo: *"(...omissis...) una soluzione intermedia e per nulla scomoda, quale quella contemplata dall'art. 12 della legge 516/1982, (...) avrebbe contribuito considerevolmente a risolvere,*

⁹⁷ AIUDI B., Processo tributario e processo penale: un rapporto controverso, in *Bollettino tributario d'informazioni*, 2, 2004, p. 87

⁹⁸ ARDITO F., Ancora qualche riflessione sul rapporto tra processo penale e procedimento tributario, op. cit. in nota 96; vedi anche PINI R., *Persona, comunità, istituzioni*, CEDAM, 1997, p.138 <<Sembra tuttavia che simili interpretazioni annidino in sé la perdita del senso più intimo dell'ordinamento nella sua accezione unitaria >>.

almeno in parte, il problema del conflitto tra giudicati che la novella legislativa sembra invece destinata ad inasprire⁹⁹”.

2. Il giudicato penale ed il processo tributario

In occasione di un intervento normativo, qual è quello del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, che ha riformato radicalmente la disciplina dei reati tributari, ridisegnando le fattispecie incriminatrici in materie di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, senza trascurare gli aspetti processuali e i rapporti tra il sistema penale e quello sanzionatorio amministrativo, ci si sarebbe forse aspettato che fossero affrontati e sciolti alcuni dei molti dubbi interpretativi che la precedente formulazione dell'art. 12 legge 7 agosto 1982, n. 516 aveva suscitato sui rapporti tra procedimento penale e processo tributario e che l'avvento del nuovo codice di procedura penale aveva contribuito ad alimentare.

In realtà poche indicazioni chiare vengono offerte dalla nuova normativa. L'unica norma dedicata a detti rapporti, l'art. 20, è alquanto scarna: vietare la sospensione dell'accertamento e del processo tributario a causa della pendenza del processo penale

⁹⁹ GALLO G., Sui rapporti tra processo penale e contenzioso tributario nella riforma, in *Impresa c.i.*, 2, 2000, p. 292

significa disciplinare solo una delle possibili interferenze, ignorando le altre.

In un sistema in cui si afferma l'autonomia del processo tributario rispetto a quello penale, per esempio, che rapporto insiste tra i relativi giudicati?

Se la formulazione dell'art. 20 del decreto legislativo n. 74 del 2000 si pone in sostanziale *continuum* con la disciplina previgente, ribadendo l'autonomia del processo tributario da quello penale, al contrario, non ripropone la disciplina di cui all'art. 12, comma 1, seconda parte, della legge 516/1982, che disciplinava l'efficacia del giudicato penale nel processo tributario. La norma era inequivoca nello stabilire l'efficacia vincolante del giudicato penale nel processo tributario: “(...omissis...) *la sentenza irrevocabile di condanna o di proscioglimento pronunciata in seguito a giudizio relativa a reati previsti in materia di imposte sui redditi e di imposta sul valore aggiunto, ha autorità di cosa giudicata nel processo tributario per quanto concerne i fatti materiali che sono stati oggetto del giudizio penale*”.

Oggi, il legislatore delegato ha formalmente abrogato tale norma, ad opera dell'art. 25¹⁰⁰ del D. Lgs. 74/2000, ma non ha provveduto a dettare disposizioni particolari sull'efficacia del giudicato penale nel processo tributario.

Come si legge nella Relazione governativa “(*...omissis...*) troveranno quindi applicazione le disposizioni ordinarie, ed in particolare l'articolo 654 di detto codice, che esclude l'efficacia “esterna” del giudicato penale allorchè la legge civile ponga limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa”.

L'efficacia del giudicato penale nel contenzioso tributario viene ad essere interamente disciplinata dalle regole codicistiche contenute nel Titolo I del Libro X del Codice di rito; in ragione dell'art. 260¹⁰¹ delle norme di attuazione, anche con riferimento ai provvedimenti emessi anteriormente alla data di entrata in vigore del Codice ed ai procedimenti già iniziati a tale data¹⁰².

¹⁰⁰ART. 25 D. Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, rubricato “Abrogazioni” : << Sono abrogati: (*...omissis...*) d) il titolo I del decreto legge 10 luglio 1982, n. 429, convertito, con modificazioni, dalla legge 7 agosto 1982, n. 516... >>.

¹⁰¹ART. 260 D. Lgs. 28 luglio 1989, n. 271, disp. att. del nuovo C.P.P., rubricato “Esecuzione” : <<1. Nelle materie regolate dal libro X del codice si osservano le disposizioni ivi previste anche per i provvedimenti emessi anteriormente alla data di entrata in vigore del codice e per i procedimenti già iniziati a tale data, ferma restando la competenza del giudice davanti al quale i procedimenti medesimi sono in corso >>.

¹⁰² ROSSI A., L'efficacia probatoria della sentenza penale in sede tributaria, in *Il Fisco*, 42, 2000, p. 12455

L'efficacia del giudicato penale, quindi, opera ed è regolata nell'ambito e con i limiti della fattispecie prevista dall'art. 654 del c.p.p. : *“Nei confronti dell'imputato, della parte civile e del responsabile civile che si sia costituito o che sia intervenuto nel processo penale, la sentenza penale irrevocabile di condanna o di assoluzione pronunciata in seguito a dibattimento ha efficacia di giudicato nel giudizio civile o amministrativo, quando in questo si controverte intorno a un diritto o a un interesse legittimo il cui riconoscimento dipende dall'accertamento degli stessi fatti materiali che furono oggetto del giudizio penale, purchè i fatti accertati siano stati ritenuti rilevanti ai fini della decisione penale e purchè la legge civile non ponga limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa”*.

Analizzando l'ambito operativo dell'articolo in esame, ci si rende conto di quanto questo, al di là di ogni ulteriore considerazione, sia estremamente limitato, in quanto la valenza extrapenale del giudicato può realizzarsi solo nel rispetto di ben precisi limiti oggettivi e soggettivi.

In base a tale norma l'efficacia extrapenale del giudicato compete espressamente solo alle sentenze irrevocabili pronunciate in

esito al dibattimento, rimanendo quindi preclusa alla stregua di tale in equivoco dato normativo la possibilità di far valere con effetti vincolanti nel contenzioso tributario tutte le decisioni penali che non presentino simili connotati tipici.

Nessuna efficacia vincolante potrà esplicare nel giudizio tributario la sentenza pronunciata con rito abbreviato, quantunque intervenga a seguito di giudizio di cognizione piena svolto in contraddittorio e contenga l'accertamento dei fatti, non trattandosi di sentenza emessa in esito a dibattimento¹⁰³.

Parimenti nessuna efficacia può riconoscersi alle sentenze di patteggiamento emesse ai sensi dell'art. 444 del codice di procedura penale¹⁰⁴.

Tanto meno potrebbe riconoscersi efficacia vincolante di giudicato nel contenzioso tributario ai provvedimenti di archiviazione o ai decreti penali di condanna, che non sono formalmente e

¹⁰³ ROSSI A., L'efficacia probatoria della sentenza penale in sede tributaria, op. cit. in nota 103

¹⁰⁴ In senso contrario si è espressa la Cassazione, Sez. Tributaria, 30 settembre 2005, n. 19251 : << Secondo i principi affermati dalla giurisprudenza di questa Corte, e pienamente condivisi dal Collegio, la sentenza penale di applicazione della pena ex art. 444 c.p.p. (cosiddetto "patteggiamento") costituisce indiscutibile elemento di prova per il giudice di merito il quale, ove intenda disconoscere tale efficacia probatoria, ha il dovere di spiegare le ragioni per cui l'imputato avrebbe ammesso una sua insussistente responsabilità, ed il giudice penale abbia prestato fede a tale ammissione. Detto riconoscimento, pertanto, pur non essendo oggetto di statuizione assistita dall'efficacia del giudicato, ben può essere utilizzato come prova nel corrispondente giudizio di responsabilità in sede civile >>. In precedenza la stessa sezione tributaria aveva statuito lo stesso principio: Cass., Sez. tributaria, 19 dicembre 2003, n. 19505.

sostanzialmente qualificabili come sentenze¹⁰⁵ e che non rientrano quindi nella previsione tassativa contenuta nell'art. 654 del codice di procedura penale.

Anche se pronunciate in esito a dibattimento e divenute irrevocabili, non possono esplicare efficacia di giudicato nel contenzioso tributario le sentenze declaratorie di improcedibilità: con il tipo di sentenza in questione, non si accerta la sussistenza o meno di un reato, ma si definisce il processo, nel senso che si impedisce allo stesso di proseguire in fase dibattimentale.

La conseguente disparità di trattamento è evidente, alla luce del fatto che, ipoteticamente, al contribuente ritenuto immediatamente innocente nell'ambito del procedimento penale, non potrebbe essere riconosciuta l'efficacia di tale provvedimento favorevole nel contesto amministrativo tributario, mentre questo potrebbe accadere nei confronti del contribuente destinatario di una sentenza dibattimentale¹⁰⁶.

Dal tenore dell'art. 654 c.p.p. emerge quindi che sotto il profilo oggettivo la sentenza cui ricondurre un'efficacia di giudicato in altri giudizi civili e/o amministrativi, è solo quella irrevocabile di

¹⁰⁵ In merito, si veda la sentenza della Cass., Sezione I, del 7 febbraio 1996, n. 991

¹⁰⁶ GAMBOGI G., Sentenza di non luogo a procedere: effetti nel processo tributario, in *Corriere Tributario*, 13,2001, p. 3425

assoluzione (o di condanna) che sia stata pronunciata a seguito di dibattimento, con esclusione, pertanto, di tutte le altre pronunce.

L'efficacia della pronuncia penale è peraltro subordinata al fatto che entrambi i procedimenti riguardino i medesimi “*fatti materiali*” e, quindi, le stesse circostanze rilevanti ai fini della decisione giudiziale; non può aversi tale presupposto nel momento in cui la sentenza penale ha ad oggetto situazioni che siano marginali o estranee alla formazione del convincimento.

Alla nozione “fatti materiali” dev'essere data un'interpretazione restrittiva, eliminando ogni elemento che non ha a che fare con la materialità *stricto sensu*; devono ricomprendersi, pertanto, la condotta, l'evento e il nesso di causalità, escludendo il profilo inerente alla colpevolezza e le questioni concernenti la qualificazione giuridica dei rapporti controversi, il cui esame è autonomamente demandato al Giudice extrapenale¹⁰⁷.

La Cassazione ha precisato in alcune sue pronunce che l'efficacia di giudicato della sentenza penale di assoluzione vada esclusa nel giudizio tributario, perché gli accertamenti induttivi,

¹⁰⁷ Vedi per tutte Cass., Sez. I, sentenza dell'8 ottobre 1999, n. 11283. Sull'argomento VIGNOLI A., Nota a commissione tributaria regionale di Firenze 22 novembre 1999, n. 115, in *Rassegna Tributaria*, 1, 2000, p. 262

effettuati in base alle caratteristiche dell'attività, non possono essere inclusi nella nozione di "fatti materiali"¹⁰⁸.

La norma dell'art. 654 del c.p.p., regolatrice del fenomeno in esame, pone anche precisi limiti soggettivi all'efficacia extrapenale del giudicato, rendendola operante esclusivamente nei confronti dei soggetti che abbiano in concreto partecipato al processo penale assumendo effettivamente la qualità di imputato, parte civile costituita o responsabile civile costituito od intervenuto (e sempre che parte civile e responsabile civile, pur costituiti, non siano poi stati esclusi dal processo, d'ufficio o su richiesta di parte)¹⁰⁹.

Da quanto sopra esposto si può dedurre che il giudicato penale nei confronti del contribuente imputato farebbe sempre stato, anche quando l'amministrazione finanziaria non avesse partecipato al processo penale.

Al contrario, l'operatività della norma risulterebbe limitata ai soli casi in cui l'Amministrazione finanziaria avesse effettivamente trovato ingresso nel processo penale, scegliendo l'esercizio dell'azione civile in questa sede: la formulazione dell'art.654 richiede

¹⁰⁸ In tal senso, Cass., 19 marzo 2002, n. 3961. L'uso delle presunzioni che connota gli accertamenti induttivi non costituisce "*(...omissis...) un atto materiale inteso nella sua realtà fenomenica bensì un'operazione materiale con la quale – attraverso un ragionamento induttivo – si perviene a considerare come accertata la verità di un fatto*".

¹⁰⁹ ROSSI A., L'efficacia probatoria della sentenza penale in sede tributaria, op. cit. in nota 103

infatti che il soggetto nei cui confronti verrà fatto valere il giudicato penale abbia effettivamente partecipato al giudizio e non semplicemente che abbia avuto l'opportunità di farlo¹¹⁰.

A prescindere dal fatto che si riproporrebbe in tal caso la questione circa l'ammissibilità della costituzione di parte civile ad opera dell'Amministrazione finanziaria¹¹¹, quest'ultima potrebbe eludere il vincolo del giudicato penale, restando fuori dal processo penale. L'art.654 potrebbe rimanere lettera morta nei confronti della Pubblica Amministrazione e applicarsi nei confronti del solo imputato, parte necessaria del processo penale¹¹².

Ma se in astratto è possibile che vi sia il rispetto di tutti questi requisiti sin qui analizzati, il nodo principale della questione, relativa alla possibilità di estendere il giudicato penale al processo tributario, è rappresentato dalla disposizione dell'art. 654 c.p.p. in merito al

¹¹⁰ Sul punto cfr. Cass., Sez. tributaria, 2 maggio 2001, n. 6168 e 3 maggio 2001, n. 6201; Cass. Sez. I, 29 gennaio 1998, n. 896 : “ (...omissis...) non è quindi più ritenuto sufficiente, per l'esplicazione degli effetti del giudicato penale, il mero fatto di essere stati posti in condizione di partecipare al relativo processo “.

¹¹¹ RUSSO A., Problemi in tema di rapporti tra processo penale e processo tributario: <<(...omissis...) è nostro fermo convincimento che, quanto all'Amministrazione finanziaria, questa non abbia né titolo né veste per costituirsi parte civile nel processo penale. La parte civile, infatti, può costituirsi tale in un giudizio penale solo ai fini delle restituzioni e del risarcimento del danno. Essa ha puramente e semplicemente da farsi pagare il tributo: e a tal uopo è investita di quel coacervo di poteri e facoltà istruttori che è abilitata dalla legge a esercitare in sede di accertamento. Onde, non sussistendo margini di manovra per fare passare sotto le mentite spoglie di un risarcimento dei danni ciò che a tutti gli effetti altro non è che una pretesa impositiva, è dunque da escludere che l'Erario possa costituirsi parte civile nel giudizio penale >>, op. cit. in nota 29

¹¹² CONDELLO D., Rapporto tra procedimento penale e processo tributario: problematiche sull'efficacia probatoria della sentenza penale nel processo tributario alla luce dell'art. 25 del D.Lgs. n. 74/2000, op. cit. in nota 2.

presupposto negativo della *mancaza di limitazioni alla prova* del diritto controverso nel giudizio in cui s'intende far valere l'efficacia extrapenale della sentenza. A questo proposito, l'art. 7 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n.546 dispone la non ammissibilità del giuramento e della prova testimoniale nel processo tributario.

Inizialmente, per tentare di salvare il ricorso a tale norma, è stata avanzata in dottrina una tesi fondata sull'interpretazione strettamente letterale dell'inciso “*purchè la legge civile non ponga limitazioni alla prova...*”, sostenendo che il riferimento alla sola legge civile escluderebbe l'operatività di tale limite ove le restrizioni probatorie siano poste dalla “ legge amministrativa e, segnatamente, dalla disciplina processuale tributaria ”¹¹³. Tale approccio interpretativo non è stato condiviso. Il diritto tributario non ha un proprio sistema probatorio, nel senso che la normativa di riferimento “*(...omissis...) è quella contenuta nel codice civile ed è, pertanto, ad essa che occorre rifarsi sia per l'individuazione degli istituti probatori sia per quanto riguarda la loro concreta applicazione*¹¹⁴”.

La locuzione “legge civile”, impiegata dall'art. 28 c.p.p. del 1930 nell'indicare la fonte dei limiti probatori e fedelmente ripresa dal

¹¹³ GENNAI S. – TRAVERSI A., Il giudicato penale nel processo tributario, in *Le circolari del Corriere Tributario*, 9, 1995, p. 9

¹¹⁴ CAPASSO F., Prova testimoniale e processo tributario, op.cit. in nota 92

legislatore del 1988 nell'art. 654 c.p.p., è sempre stata interpretata nel senso ampio di legge extra-penale¹¹⁵.

Nuove considerazioni sono state espresse in merito. Sembrerebbero potersi individuare 3 indirizzi ermeneutici: il primo, secondo il quale è categoricamente escluso che il giudicato penale possa essere vincolante per quello amministrativo; il secondo, il quale subordina l'ammissibilità dell'efficacia vincolante della sentenza penale nell'ambito tributario alla concreta vicenda processuale; l'ultimo, il quale ponendo l'attenzione sul profilo sostanziale, ritiene che la sentenza penale possa essere vincolante nel processo tributario solo nel momento in cui non si controverta in merito a fattispecie per le quali l'ordinamento prevede *ex ante* solo determinati mezzi di prova¹¹⁶.

I sostenitori del primo indirizzo ancorano le proprie considerazioni alla disposizione codicistica in merito alle limitazioni probatorie, ritenendo che abbia escluso a priori ogni possibilità di efficacia extrapenale del giudicato, creando un sistema di rigida

¹¹⁵ DOMINIONI O., Primi appunti sul nuovo processo penale tributario, op.cit. in nota 28; RUSSO P., Problemi in tema di rapporti tra processo penale e processo tributario, op.cit. in nota 29

¹¹⁶ Questa è la classificazione fornita da DI SIENA M., I rapporti fra il giudicato penale e il processo tributario, in *Rivista della Guardia di Finanza*, 1, 2002, p.178

separazione di giudicati¹¹⁷. In tal caso la limitazione alla prova viene verificata “astrattamente”¹¹⁸, in riferimento ai limiti probatori generali connessi alla tipologia del processo; ragionando in tal modo si dovrebbe concludere che non è possibile avere alcun effetto vincolante del giudicato penale su quello tributario, ammettendo che, nonostante la comune origine, i due procedimenti possono dar luogo a conclusioni differenti e addirittura del tutto contrastanti¹¹⁹.

I sostenitori della seconda posizione ritengono, invece, che le limitazioni della prova della posizione soggettiva controversa devono essere riferite non alla fattispecie astratta, ma al caso concreto; si può avere un’efficacia extrapenale del giudizio se in tale procedimento non sono stati esperiti mezzi di prova che non sono ammessi nell’ambito tributario.

L’esigenza di impedire l’aggiramento di tali limitazioni probatorie può essere soddisfatta, non solo dall’affermazione di una incompatibilità assoluta, generale ed astratta delle relative discipline

¹¹⁷ Cass., Sez. III, 20 ottobre 1994, n. 10792. La Corte di Cassazione aveva ammesso la possibilità di un conflitto di giudicati poiché si era ritenuta come il frutto di un processo di erosione del principio di unità della giurisdizione e dell’accantonamento dell’esigenza di evitare il contrasto di giudicati, in nome della speditezza e autonomia dei giudizi.

¹¹⁸ Confrontando in astratto il diritto probatorio penale e quello tributario, si giunge alla conclusione della loro assoluta diversità e autonomia, da cui consegue automaticamente la paralisi di ogni possibile efficacia del giudicato penale in sede tributaria. In tal senso: cfr. Cass., Sez. tributaria, 14 gennaio 2003, n. 380; Cass., 8 marzo 2001, n. 3421; Cass., 11 ottobre 2002, n. 889.

¹¹⁹ AVANZINI G., Effetti del giudicato penale nel processo tributario e verso l’Amministrazione, in *Corriere Tributario*, 45, 2000, p. 3423

probatorie, ma anche da un raffronto caso per caso che tenga conto dei mezzi di prova effettivamente assunti in sede penale e delle eventuali corrispettive limitazioni imposte dalla legge tributaria¹²⁰.

Secondo un orientamento fatto proprio dalla Cassazione con la decisione n. 5730 in data 10 giugno 2008, potrebbe essere necessario verificare se, nel caso specifico, nel giudizio penale siano state effettivamente ammesse prove escluse nel processo tributario, dal momento che qualora la decisione del giudice penale non sia stata basata su prove testimoniali, non ammesse in sede contenziosa tributaria, ma solo, ad esempio, su prove documentali, il giudicato penale potrebbe assolvere ad una funzione vincolante.

In tal modo si otterrebbe il risultato, apprezzabile, in particolare, sotto il profilo costituzionalmente tutelato della ragionevole durata del processo tributario, di evitare un'inutile duplicazione delle attività istruttorie, magari prodromica ad un conflitto di giudicati sempre poco auspicabile.

In ultima analisi, vi sono diversi autori che ammettono l'efficacia del giudicato penale in ambito tributario, in quanto ritengono che le limitazioni alla prova della posizione soggettiva controversa vanno valutate in un'ottica, non di natura processuale, ma

¹²⁰ CORDERO F., Codice di procedura penale, TORINO, 1992, p. 786

di diritto sostanziale. L'esclusione dell'efficacia del giudicato penale può aversi solo per quei determinati rapporti giuridici in merito ai quali la legge ammette solo determinati mezzi di prova¹²¹. Così, ad esempio, l'efficacia del giudicato penale non potrà operare nel contenzioso tributario in tutti i casi in cui la normativa fiscale ponga delle presunzioni assolute in relazione a determinati elementi della specifica fattispecie impositiva¹²² (e molteplici sono invero le disposizioni tributarie che impongono positivamente la prova di determinati elementi costitutivi o impeditivi della fattispecie rilevante ai fini impositivi esclusivamente attraverso una certa forma o documento, ovvero che presumono tali elementi in via assoluta). Diversamente, nessuna questione di efficacia vincolante del giudicato penale potrebbe mai porsi, attesi i limiti probatori generali presenti in questo tipo di processo, che mai consentirebbero l'esplicazione nel suo ambito di tale effetto vincolante.

¹²¹ ROSSI A., L'efficacia probatoria della sentenza penale in sede tributaria, op. cit. in nota 103 : <<Per questo profilo può quindi ritenersi che l'esclusione dell'efficacia preclusiva del giudicato penale comprenda, oltre i casi in cui la mancanza della forma prescritta implica difetto di un elemento costitutivo della fattispecie considerata, quei rapporti giuridici per i quali la legge ammette soltanto un determinato o determinati mezzi di prova, ma non si riferisca invece alle restrizioni della prova aventi carattere di relatività, quali quelle poste dagli artt. 2721- 2724 del codice civile>>.

¹²² Così Cass., Sez. I, 10 giugno 1988, n. 5730, in *Il Fisco*, 46, 1998, p. 15079: <<(…omissis…) sul presupposto che la norma tributaria applicabile nel caso specifico – l'art. 76, comma 3, del D.P.R. n. 597/1973, disciplinante la tassazione dei redditi derivanti da operazioni speculative – prevedesse delle presunzioni ai fini della prova dell'intento speculativo>>.

In conseguenza di questa analisi si può allora ritenere, che il legislatore del 2000 non abbia certamente contribuito a portare chiarezza in un contesto già tormentato: al di là di specifici tentativi interpretativi, sembra che il sistema normativo, nella specie l'art. 654, escluda una efficacia vincolante della sentenza penale in sede processuale tributaria.

3. Il giudizio tributario, il giudicato penale ed il ruolo della Suprema Corte

La fattispecie nella quale la sentenza penale ha efficacia vincolante in sede tributaria sembra essere meramente teorica: fino a che i regimi probatori saranno diversi (e attualmente sembra lo siano, né il legislatore pensa concretamente di cambiarli per allinearli e la Corte Costituzionale ha respinto il tentativo di omogeneizzarli¹²³), il principio dei “vasi comunicanti” non pare applicabile e l'autonomia dei due procedimenti sembra non poter essere messa in discussione.

Secondo la Corte di Cassazione, la conseguenza del mutato quadro normativo introdotto dall'art. 654 c.p.p. “(*...omissis...*) è che

¹²³ E' del tutto legittimo e costituzionalmente compatibile (il che non esclude che il legislatore possa in futuro percorrere altre strade) che il sistema tributario, ponga sul contribuente l'onere di provare la propria correttezza fiscale. La Corte Costituzionale ha, in più occasioni, difeso l'autonomia di regole del sistema tributario: 26 febbraio 2002, n. 33, in *Corriere Tributario*, 24, 2002, p. 2165, con commento di Piermaria Corso.

nessuna automatica autorità di cosa giudicata può attribuirsi nel separato giudizio tributario alla sentenza penale irrevocabile, di condanna o di assoluzione, emessa in materia di reati tributari, ancorchè i fatti accertati in sede penale siano gli stessi per i quali l'Amministrazione finanziaria ha promosso l'accertamento nei confronti del contribuente¹²⁴”.

Escluso che il sistema normativo configuri una efficacia vincolante della sentenza penale in sede processuale tributaria e dato atto che vi sono sentenze penali che *ope legis* non sono vincolanti in sede civile o amministrativa, e quindi anche tributaria, si deve parimenti escludere che il legislatore abbia posto un < divieto di efficacia > della sentenza penale in sede tributaria, così da imporre al giudice tributario di ignorare la stessa giuridica esistenza di una pronuncia penale sui medesimi fatti.

Aver escluso l'efficacia vincolante, non significa aver escluso l'efficacia *tout court* e cioè che un'efficacia possa esservi sia pure a determinate condizioni¹²⁵. Non si giustificerebbero altrimenti, specifiche norme che disciplinano la circolazione delle prove dall'uno

¹²⁴ Cfr. Cass., Sez. tributaria, 16 maggio 2005, n. 10269

¹²⁵ CORSO P., Giudicato penale, giudizio tributario e ruolo della Suprema Corte, in *Corriere Tributario*, 37, 2009, p. 3027

all'altro procedimento o che, addirittura, prevedono la comunicazione in sede tributaria della sentenza penale intervenuta.

La disposizione dell'art. 21 del D.Lgs. 74/2000 che prevede la comunicazione dalla sede penale a quella tributaria della sentenza irrevocabile che esclude la rilevanza penale del fatto, induce a ritenere che il legislatore si aspetti un utilizzo tributario della sentenza pro o contro il contribuente assolto.

L'obbligo di trasmissione della sentenza penale ¹²⁶ non avrebbe senso se il destinatario dovesse ignorarla o potesse non tenerne conto, nè avrebbe senso se i dati acquisiti nel processo penale ed utilizzabili in sede tributaria fossero soltanto quelli che avrebbero potuto essere autonomamente raccolti in tale sede.

Sembra, allora, che la sentenza penale irrevocabile possa esplicare comunque degli effetti nel processo tributario. In assenza delle condizioni previste dall'art. 654 non si può escludere che il giudice tributario possa, in modo del tutto legittimo, esaminare il contenuto delle prove acquisite nel processo penale, ricostruendo il fatto storico in base alle medesime circostanze già oggetto di esame da parte di quest'ultimo. Certamente muta la regola di giudizio, non

¹²⁶ MAFFEI S., Inedito obbligo di comunicazione di pronunce penali, in *Corriere Tributario*, 42, 2000, p. 3064

operando più il vincolo del giudicato, ma la sentenza penale può comunque realizzare degli effetti.

In tal senso si pongono numerose sentenze della Corte di Cassazione. Tra tutte, nella sentenza del 18 gennaio 2008, n. 1014 la Corte sottolinea come “(*...omissis...*) *il giudice tributario non può limitarsi a rilevare l'esistenza di una sentenza definitiva in materia di reati tributari, estendendone automaticamente gli effetti con riguardo all'azione accertatrice del singolo Ufficio tributario, ma, nell'esercizio dei propri autonomi poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio acquisito con gli atti deve, in ogni caso, verificarne la rilevanza nell'ambito specifico in cui esso è destinato ad operare*”¹²⁷.

La Suprema Corte ha, più volte, affermato che il mutato quadro normativo delineatosi a seguito dell'introduzione dell'art. 654 c.p.p., comporta che il giudice tributario non possa limitarsi ad estendere all'attività accertatrice, esercitata dall'ufficio fiscale, gli effetti di una sentenza penale passata in giudicato¹²⁸.

¹²⁷ In tal senso, cfr. Cass., 21 giugno 2002, n. 9109: la pronuncia della Cassazione censura la decisione dei giudici di appello i quali, una volta accertato che i fatti per cui l'imputato era stato giudicato ed assolto in sede penale erano i medesimi per i quali l'Amministrazione finanziaria aveva effettuato i recuperi a tassazione, ne avevano tratto l'automatica conclusione dell'efficacia vincolante di tale giudicato penale nel giudizio tributario.

¹²⁸ In tal senso, cfr. Cass. Sez. tributaria, sentenza del 16 maggio 2005, n. 10269, in *Giustizia civile*, parte prima, 2006, p. 2869

Dalla ribadita impostazione, deriva l'impossibilità di invocare l'efficacia vincolante del giudicato penale, mentre rimane consentito al giudice tributario, ed anzi auspicabile che ciò avvenga, tener conto delle risultanze di quel processo, particolarmente in vista dell'aspirazione alla coerenza fra gli esiti delle diversificate forme di tutela giurisdizionale¹²⁹.

Il giudice tributario potrà esaminare direttamente il contenuto delle prove acquisite nel processo penale, ovvero potrà ricavarlo dagli atti di tale procedimento prodotti in giudizio o dalla stessa sentenza penale.

E' possibile affermare che la sentenza penale non costituisce in sé prova dei fatti materiali controversi in essa ricostruiti ed accertati, ma configura comunque un documento rappresentativo dell'esistenza e del contenuto di determinate prove assunte in sede penale, dal quale il giudice penale può trarre elementi di giudizio¹³⁰- sia pure non vincolanti- che debbono essere assoggettati al vaglio critico pieno ed

¹²⁹ GIULIANI F.M., Giudicato penale e processo tributario, in *Diritto e pratica tributaria*, parte seconda, p. 821

¹³⁰ Ove nel processo tributario l'Amministrazione fornisca elementi di prova atti ad affermare la falsità di scritture, in quanto emesse per operazioni inesistenti, ed il contribuente offra, anche attraverso la produzione di un giudicato penale, validi indizi in senso contrario o, quantomeno, nel senso della effettiva realizzazione delle operazioni commerciali, anche se con riferimento a soggetti non correttamente identificati, il giudice tributario di merito deve prendere in considerazione il quadro indiziario complessivo, al fine di accertare se le operazioni commerciali oggetto della fornitura siano state effettivamente poste in essere, e di stabilire quindi la reale entità dell'evasione contestata. In questo senso, Cass., 16 aprile 2008, n. 1014

autonomo rispetto all'interpretazione data nella decisione penale (anche mediante il riscontro ed il confronto con gli elementi di prova raccolti nel processo tributario), pur potendo ripercorrere lo stesso *iter* argomentativo e giungere alle medesime conclusioni¹³¹.

Dottrina e giurisprudenza sembrano allora orientate ad ammettere, in via generale, che il giudice tributario possa utilizzare quale fonte del proprio convincimento le prove raccolte nel processo penale, purchè per queste il vaglio critico sia particolarmente attento e incisivo¹³².

Il legislatore ha scelto dunque di percorrere fino in fondo la strada della separazione e della autonomia degli accertamenti: nessuna sospensione, in attesa della definizione dell'altro giudizio, nessun vincolo derivante dalla decisione dell'altro processo.

Tuttavia, la soluzione del parallelo ed indipendente sviluppo dei due procedimenti non elimina, anzi accentua, le possibili interferenze in tema di prove, di partecipazione dei soggetti e di contrasti di giudicati. Soprattutto in assenza di un principio generale di comunanza, interscambiabilità e trasferibilità delle prove, sarebbe

¹³¹ Cfr. Cass., Sez. III, 10 maggio 2000, n. 5945

¹³² SOCCI - SANDULLI, Manuale del nuovo processo tributario, BOLOGNA, 1997, p. 220

forse stato necessario chiarire più nel dettaglio, le aree “grigie” tra i due sistemi.

4. Le possibili interferenze del contenzioso tributario sul processo penale

Sull’opposto versante, il problema dell’eventuale incidenza del processo e del giudicato tributario sul processo penale, è stato risolto dal legislatore, inizialmente affermando espressamente la prevalenza dell’accertamento tributario su quello penale (legge 7 gennaio 1929, n.4) e successivamente svincolando lo svolgimento del processo penale da quello tributario, senza peraltro chiarire, né nella successiva legge 7 agosto 1982, n. 516, né nell’ultimo intervento legislativo, D. Lgs. 74/2000, se e in quali termini la decisione del giudice tributario possa influenzare la deliberazione del giudice penale.

In ossequio al principio di unità della giurisdizione , la legge n.4 del 1929, configurava il processo tributario come pregiudiziale rispetto a quello penale: la definizione del processo tributario condizionava l’esercizio dell’azione penale e, al tempo stesso, vincolava il giudice tanto al contenuto dell’atto amministrativo di

accertamento dell'imposta, una volta divenuto definitivo, quanto al giudicato formatosi in sede giurisdizionale tributaria.

L'abolizione della pregiudiziale tributaria venne più tardi sancita dalla legge 516 del 1982 che, sanzionando condotte prodromiche all'evasione, affrancava l'instaurazione e lo sviluppo del processo penale dalle vicende in campo amministrativo. L'unica indicazione precisa in merito all'incidenza dell'accertamento tributario su quello penale derivava dall'assenza della pregiudiziale: da ciò poteva desumersi la volontà del legislatore di escludere la sospensione obbligatoria del processo penale in presenza di un contenzioso tributario. Rimaneva priva di una decisione *ad hoc* la questione dell'efficacia del giudicato tributario nel processo penale. Il nocciolo del problema sembrava essere costituito dai limiti probatori posti dalla legge tributaria, che avrebbero escluso l'efficacia vincolante della pronuncia definitiva del giudice tributario nel processo penale.

La riforma intervenuta con il D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74 non ha eliminato molti interrogativi del passato: nessuna disposizione specifica chiarisce quale peso possa avere il giudicato tributario nel processo penale.

L'autonomia dei due procedimenti, sancita dal d.lgs. 74/2000, non esclude, tuttavia, qualunque forma di collegamento tra i due sistemi.

Affermare la separazione dei procedimenti non significa escludere che le risultanze della procedura amministrativa e del contenzioso tributario possano assumere una qualche valenza nel processo penale: anche e soprattutto nell'ipotesi del parallelo sviluppo dei due accertamenti si pone la questione della rilevanza da attribuire agli accertamenti effettuati in sede tributaria¹³³.

Soprattutto nella fase delle indagini preliminari trovano ingresso e possono essere utilizzati gli elementi probatori raccolti legittimamente dagli organi accertatori: entrano quindi a far parte del fascicolo del pubblico ministero il processo verbale di constatazione, gli avvisi di accertamento, i verbali di perquisizione e sequestro, i risultati degli accertamenti bancari, i documenti extracontabili rinvenuti nella disponibilità di terzi o del contribuente, purchè, naturalmente, non acquisiti in violazione di divieti stabiliti dalla legge¹³⁴. Questi elementi, provenienti dall'attività di verifica della

¹³³ CARACCIOLI I., GIARDA A., LANZI A., Diritto e procedura penale tributaria (commentario al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74), op. cit. in nota 31

¹³⁴ TRAVERSI – GENNAI, I nuovi delitti tributari, op. cit. in nota 43.; D'AVIRRO A., Il nuovo processo penale tributario, in AA.VV., Responsabilità e processo penale nei confronti dei nuovi reati tributari, MILANO, 1992

Guardia di Finanza e degli uffici finanziari, possono contribuire a formare il quadro probatorio in base al quale a conclusione delle indagini preliminari il pubblico ministero sceglierà tra esercizio dell'azione penale e richiesta di archiviazione, all'esito dell'udienza preliminare il g.u.p. emetterà il decreto che dispone il giudizio o la sentenza di non luogo a procedere o, ancora il giudice delibererà nel giudizio abbreviato o nel patteggiamento.

Gli elementi probatori provenienti dal processo tributario troveranno ingresso nel processo penale se ed in quanto prodotti da una parte come documenti, ai sensi dell'art. 234¹³⁵ c.p.p., e saranno valutati dal giudice penale, secondo i principi di valutazione della prova previsti dal codice di procedura penale.

Più precisamente, posta l'applicabilità della regola generale, per cui il giudice penale è sempre libero di valutare la prova proveniente *aliunde*, come ogni altra prova, non esistendo nel sistema prove legali, si impone, per i risultati acquisiti nel processo tributario, una particolare prudenza.

¹³⁵ Art. 234 c.p.p., rubricato "Prova documentale", <<1. È consentita l'acquisizione di scritti o di altri documenti che rappresentano fatti, persone o cose mediante la fotografia, la cinematografia, la fonografia o qualsiasi altro mezzo. >>

Nel processo tributario, infatti, in base alle norme fiscali, valgono principi particolari, come quello delle presunzioni su cui si fondano gli accertamenti induttivi.

I criteri che possono essere sufficienti per formare la prova tributaria possono non esserlo in sede penale, essendo il processo penale informato a principi diversi. Così, si è ritenuto che il criterio dell'accertamento induttivo che la legge fiscale autorizza in presenza di irregolarità di natura formale, in sede penale non merita alcuna considerazione, integrando esso una “(*...omissis...*) *presunzione di colpevolezza del tutto estranea alla cultura ed alla civiltà giuridica del processo penale*”¹³⁶.

In particolare le presunzioni, non potranno essere automaticamente trasferite nel giudizio penale e avere di per se valore di prova, ma potranno costituire degli indizi e come tali essere valutati solo se troveranno oggettivo riscontro in ulteriori elementi di prova o in altre presunzioni, purchè gravi, precise e concordanti¹³⁷.

In sede penale, quindi, sono sicuramente utilizzabili i risultati degli accertamenti tributari, ma questi non possono essere acquisiti

¹³⁶ Tribunale di Pesaro, settembre 1985, in *Corriere Tributario*, 1986, p. 377

¹³⁷ Consentire l'accesso delle prove formate in sede di contenzioso tributario, in forza del secondo comma dell'art. 238 c.p.p. pare difficoltoso, facendo la norma riferimento ai verbali di prove assunte nel giudizio civile, e al tempo stesso, limitante perché l'acquisizione sarebbe ammessa solo una volta definito il giudizio civile con sentenza passata in giudicato.

come prove di per sé sufficienti, perché devono trovare, poi, in quella sede, riscontro in altri distinti elementi di prova. Secondo la Cassazione quindi: *“Sebbene giudizio penale e quello tributario siano, ormai, autonomi, in seguito all’abrogazione della cosiddetta pregiudiziale tributaria e il giudice penale non sia vincolato dalle valutazioni compiute in sede di accertamento, possono essere apprezzati i vari elementi posti a base dell’accertamento fiscale, al fine di trarne elementi probatori; tuttavia, il giudice penale deve sorreggere il proprio libero convincimento con adeguata motivazione, fornendo le ragioni dell’utilizzo degli elementi posti a base dell’accertamento tributario; pertanto, nonostante la perizia redatta dall’ufficio tecnico erariale costituisca un semplice indizio e non una prova, la stessa può essere posta a base di un giudizio di responsabilità, purchè suffragato da altri indizi o da prove o elementi di prova”*¹³⁸.

Gli elementi che in sede tributaria sono sufficienti, come presunzioni gravi precise e concordanti, a sostanziare la prova

¹³⁸ Sul punto Cass., Sez. III, 23 gennaio 1996, in *Rivista giuridica tributaria*, 1997, p. 242

tributaria, di per sé non possono essere vagliati nel processo penale alla stregua di ogni altro elemento ivi acquisito¹³⁹.

Quanto, invece, alla rilevanza da attribuire alla sentenza pronunciata dal giudice tributario, le norme, se non altro quelle processuali, sono a tal riguardo chiare e consentono all'interprete di esprimersi con certezza: l'articolo 3 del codice di procedura penale prevede che solo la decisione del giudice civile in materia di stato civile o di cittadinanza abbia efficacia di giudicato nel procedimento penale¹⁴⁰.

Tale norma è però concretamente irrilevante ai fini del nostro problema, in quanto tale ipotesi troverà applicazione in rapporto a giudizi (pregiudiziali) civili e non in quelli aventi ad oggetto problematiche di ordine tributario.

L'art. 479 del codice di procedura penale che disciplina gli altri casi di pregiudiziale, e che quindi potrebbe assumere rilievo, invece nulla dice circa il valore che la decisione assunta nel giudizio pregiudiziale civile o amministrativo assume nel procedimento penale

¹³⁹ Ad esempio, a proposito del c.d. redditometro, si è detto che esso, in quanto tale, non ha alcun valore in sede penale, poiché in questo gli elementi sui quali l'ufficio finanziario ricostruisce il reddito hanno valore di presunzioni semplici, utilizzabili solo se trovano riscontro oggettivo o in distinti elementi di prova o in altre presunzioni, purchè gravi, precise e concordanti. In tal senso, Cass., sentenza del 18 dicembre 1990 n. 2562

¹⁴⁰ ART. 3 del c.p.p., rubricato "Questioni pregiudiziali": << (...omissis...) 4. La sentenza irrevocabile del giudice civile che ha deciso una questione sullo stato di famiglia o di cittadinanza ha efficacia di giudicato nel procedimento penale >>

pregiudicato. Si può peraltro osservare, che il legislatore quando ha voluto attribuire tale efficacia, vincolando il giudice penale, lo ha fatto in modo esplicito e che tale effetto, considerandosi un'eccezione al principio generale dell'autonomia dei giudicati che si ricava dalle norme sulla giurisdizione presenti nel codice, vada espressamente indicato e non si possa presumere¹⁴¹.

A ciò si aggiunga che nel codice di rito vige il principio del “libero convincimento del giudice”, difficilmente conciliabile con la presenza di giudicati vincolanti.

Esclusa l'efficacia vincolante del giudicato tributario, si ritiene che quest'ultimo possa comunque esplicitare degli effetti. A questo proposito, sembra doversi distinguere a seconda che tale pronuncia sia o meno divenuta definitiva.

Certamente il giudicato tributario non potrà esplicitare un'efficacia vincolante nel processo penale ancora in corso, ma, potrà valere come uno degli elementi valutabili dal giudice penale.

Se con riferimento al regime probatorio originariamente delineato nel codice di procedura penale, il giudicato tributario poteva trovare ingresso come prova atipica, la quale peraltro, secondo alcuni

¹⁴¹ BERSANI G., I rapporti fra il procedimento penale ed amministrativo alla luce della nuova disciplina dei reati tributari, op. cit. in nota 58

autori¹⁴², difficilmente poteva ritenersi idonea a fondare probatoriamente il convincimento del giudice penale, ora a seguito dell'introduzione dell'art. 238 *bis*¹⁴³ c.p.p., la sentenza tributaria irrevocabile certamente potrà essere acquisita come prova documentale al processo penale e valutata a norma degli articoli 187¹⁴⁴ e 192, 3° comma¹⁴⁵, c.p.p. . Appare singolare come la sentenza irrevocabile possa avere pieno valore probatorio, se supportata da altri elementi di prova, indipendentemente dal diverso regime probatorio vigente nel processo tributario. Tuttavia, qualora il giudicato tributario si formi quando ormai risulta preclusa la possibilità di acquisirlo come mezzo di prova nel processo penale, la decisione extrapenale non avrà alcun peso in sede penale¹⁴⁶.

¹⁴² CONSOLO C., Nuovo processo penale, procedimenti tributari e rapporti tra giudicati, in *Giurisprudenza italiana*, 1990, IV, p. 313. Secondo l'autore, infatti, non poteva riconoscersi piena valenza probatoria al giudicato tributario, non potendosi invocare né l'art. 189 cpp – che ammette l'assunzione di prove non disciplinate dalla legge, ma fa riferimento solo a prove costituenti in giudizio – né l'art. 238 cpp, che riguarda verbali di prove assunte in un processo definito e non il suo giudicato.

¹⁴³ ART. 238 *bis* c.p.p., rubricato “Sentenze irrevocabili”: << 1. Fermo quanto previsto dall'articolo 236, le sentenze divenute irrevocabili possono essere acquisite ai fini della prova di fatto in esse accertato e sono valutate a norma degli articoli 187 e 192 >>.

¹⁴⁴ ART. 187 c.p.p., rubricato “Oggetto della prova”: << 1. Sono oggetto di prova i fatti che si riferiscono all'imputazione, alla punibilità e alla determinazione della pena o della misura di sicurezza.

2. Sono altresì oggetto di prova i fatti dai quali dipende l'applicazione di norme processuali.

3. Se vi è costituzione di parte civile, sono inoltre oggetto di prova i fatti inerenti alla responsabilità civile derivante da reato >>.

¹⁴⁵ ART. 192, 3° comma, c.p.p., rubricato “Valutazione della prova”: << (...omissis...) 3. Le dichiarazioni rese dal coimputato del medesimo reato o da persona imputata in un procedimento connesso a norma dell'articolo 12 sono valutate unitamente agli altri elementi di prova che ne confermano l'attendibilità >>.

¹⁴⁶ CARACCIOLI I., GUARDA A., LANZI A., Diritto e pratica tributaria (commentario al D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74), op. cit. in nota 31

Più problematica l'acquisizione delle pronunce non ancora divenute definitive.

A tal proposito, un orientamento dottrinario e giurisprudenziale, ritiene che dette sentenze potrebbero integrare ipotesi di prove documentali ai sensi dell'art. 234 del c.p.p.¹⁴⁷. Secondo Enzo Musco tale tesi sarebbe da disattendere : “(*...omissis...*) *A stretto rigore, più ancora che sulle pertinenti osservazioni contrarie della dottrina*¹⁴⁸, *le perplessità suscitate da tale orientamento dovrebbero riposare sulla lettura stessa dell'articolo 234 del codice di procedura penale, secondo il quale costituiscono prove documentali gli scritti e gli altri documenti che rappresentano fatti, persone o cose, mentre le sentenze rappresentano giudizi intesi alla qualificazione giuridica di fatti, persone o cose*”. Più radicale la cassazione in una sentenza del 2008¹⁴⁹: “ (*...omissis...*) *le pronunce del giudice tributario non definitive, in alcun modo vincolano il giudice penale*”. In senso contrario altre sentenze della Cassazione, per le quali, “(*...omissis...*) *la nozione di documento ricomprende tutto ciò che è caratterizzato dalla scrittura e quindi anche le sentenze non irrevocabili*”, fermo restando che da tali atti non può trarsi la prova dei fatti descritti, ma “

¹⁴⁷ In tal senso, Cass., sez. penale III, 4 settembre 1996, EVIANI, in *Giustizia penale del 1998*, III, p. 160

¹⁴⁸ TONINI P., *La prova penale*, PADOVA, 2000, p. 215

¹⁴⁹ Cfr. Cass. Sez. penale III, 24 settembre 2008, n. 39358

(...omissis...) elementi di giudizio, anche favorevoli all'imputato, finalizzati al perseguimento del fine primario del processo penale, l'accertamento della verità".

Dall'analisi svolta, sembra emergere che il legislatore del 2000, si sia limitato a disciplinare solo alcuni degli aspetti concernenti il rapporto fra processo tributario e processo penale, rinviando alle disposizioni generali del codice di procedura penale la regolamentazione sia dell'inverso rapporto, sia dell'influenza dei giudicati. Si è reso oltremodo necessario un notevole impegno per dottrina e giurisprudenza volto a colmare e superare lacune e contrasti di disciplina: forse, alla luce delle problematiche sorte e dei numerosi dubbi che ancora continuano ad attanagliare l'interprete, si potrebbe giungere "all'amara" conclusione che :*"(...omissis...) uno dei nodi più complessi e complicati dell'intera disciplina tributaria, avrebbe richiesto una più attenta e meditata riflessione"* da parte del legislatore.

CAPITOLO V

**LE IMPLICAZIONI PROCEDIMENTALI E
PROCESSUALI CONNESSE AL RADDOPPIO DEI
TERMINI DI CUI AL D.L. N. 223 DEL 2006**

CAPITOLO V

**LE IMPLICAZIONI PROCEDIMENTALI E PROCESSUALI CONNESSE
AL RADDOPPIO DEI TERMINI DI CUI AL D.L. N. 223 DEL 2006**

SOMMARIO: 1) *La novità introdotta dall'art. 37 del D.L. n. 223 del 2006 e la ratio della disposizione ;2)Proroga dei termini di accertamento e principi espressi nello Statuto dei diritti del Contribuente;3) Il punto di vista dell'Amministrazione finanziaria nella Circolare n. 54/2009; 4) la Sentenza n. 247/2011 della Corte Costituzionale e le sentenze delle Corti di merito.*

1. La novità introdotta dall'art. 37 del D.L. n. 223 del 2006 e la ratio della disposizione.

L'art. 37, commi 24-26 del D.L. n. 223 del 4 luglio 2006, il cd. Decreto Bersani¹⁵⁰, modificando gli artt. 43 del DPR n. 600/1973 e 57 del DPR n. 633/1972, ha introdotto il raddoppio dei termini di accertamento, sia ai fini delle imposte sul reddito sia ai fini Iva, in presenza di obbligo di denuncia.

Per effetto di tale modifica, il comma 3 dell'art. 43 del DPR n. 600/1973 prescrive che "in caso di violazione che comporta obbligo di denuncia ai sensi dell'art. 331 del codice di procedura penale per uno

¹⁵⁰ Approvato con legge n. 248 del 4 agosto 2006.

dei reati previsti dal D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, i termini di decadenza dal potere di accertamento di cui ai commi precedenti¹⁵¹ sono raddoppiati relativamente al periodo di imposta in cui è stata commessa la violazione". La medesima disposizione è riportata, per ciò che attiene l'Iva, nell'art. 57, comma 3, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Il legislatore poi, nel comma 26 del citato art. 37, chiarisce, inequivocabilmente, che l'eventuale raddoppio dei termini non opera per quei periodi di imposta con riferimento ai quali, alla data di entrata in vigore della modifica normativa¹⁵², l'amministrazione finanziaria è già decaduta dal potere di esercitare l'azione impositiva per scadenza dei termini ordinari.

Appare utile effettuare una prima riflessione sulla finalità di tale disposizione ed il primo e più immediato spunto viene senza dubbio fornito dalla Relazione al decreto legge e dal primo intervento della prassi, costituito dalla Circolare n. 28/E del 4 agosto 2006 (esplicativa delle nuove disposizioni di carattere fiscale contenute nel decreto).

¹⁵¹ notifica entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione ovvero del quinto anno nei casi di omessa presentazione della dichiarazione o di presentazione di dichiarazione nulla.

¹⁵² 4 luglio 2006

Nella Relazione illustrativa si legge che le "modifiche ai termini di decadenza dei poteri di accertamento dell'amministrazione finanziaria in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto" sono finalizzate a "garantire la possibilità di utilizzare per un periodo di tempo più ampio di quello ordinario gli elementi istruttori emersi nel corso delle indagini condotte dall'autorità giudiziaria".

Nella Circolare si aggiunge che " la norma è volta a garantire all'amministrazione finanziaria, a fronte di fattispecie che assumono rilevanza penale, l'utilizzabilità degli elementi istruttori che emergano nel corso delle indagini condotte dall'Autorità giudiziaria per un periodo di tempo più ampio rispetto a quello previsto a pena di decadenza per l'accertamento".

Il ragionamento che emerge, quindi, sia dalla Relazione illustrativa al decreto legge, sia dal primo orientamento della prassi, è così sintetizzabile: quando l'Autorità giurisdizionale avvia un procedimento per un reato tributario nei confronti di un contribuente, i termini decadenziali per l'esercizio dell'azione impositiva nei suoi confronti sono aumentati fino al doppio, e ciò al fine di consentire all'amministrazione finanziaria di acquisire e valutare gli elementi di prova che siano potuti emergere nel corso delle indagini penali.

In tale prospettiva viene a delinearsi *la ratio* della norma stessa. Un tempo maggiore per l'accertamento sembra essere necessario per consentire all'istruttoria penale di seguire il proprio corso con tempi più lunghi di quelli concessi all'accertamento tributario . Si dovrebbe cioè evitare, che l'istruttoria penale acquisisca elementi che potrebbero essere utilizzati dall'amministrazione ai fini fiscali e che ordinariamente non verrebbero invece utilizzati, perchè l'amministrazione sarebbe oramai già priva del potere di accertamento.

Se questa appare essere la *ratio* della norma, tuttavia la sua collocazione sistematica non risulta essere immediata, in quanto si pone nella zona critica dei rapporti tra processo penale e procedimento tributario, sollevando numerosi problemi interpretativi, torici e pratici ed un evidente impatto critico sul principio del "doppio binario".

In dottrina sono state subito sottolineate numerose problematiche, quali la difficoltà nel determinare il periodo di imposta cui applicare il raddoppio del termine, giacchè la fattispecie penale si può integrare in un periodo di imposta differente a quello soggetto a controllo; l'incertezza sui raccordi tra procedimento tributario ed esito del

procedimento penale, soprattutto in caso di archiviazione o proscioglimento; lo sfasamento tra il termine prescrizionale di sei anni per i reati tributari e la decadenza raddoppiata del potere di accertamento che potenzialmente può estendersi sino a dieci anni per l'omissione della dichiarazione; l'estensione soggettiva del raddoppio dei termini; la delimitazione della condizione che causa il raddoppio dei termini (violazione che comporta l'obbligo di denuncia); la crisi del sistema del "doppio binario".

Su alcuni di questi punti torneremo in seguito, anche alla luce di un successivo intervento dell'amministrazione finanziaria¹⁵³, per poi analizzare le implicazioni connesse alla recentissima sentenza della Corte Costituzionale n. 247/2011. Appare utile invece soffermarci subito brevemente sul concetto di proroga dei termini di accertamento e sul suo impatto con i principi espressi dallo Statuto del Contribuente.

2. Proroga dei termini di accertamento e principi espressi dallo Statuto dei diritti del Contribuente

La certezza temporale nell'esercizio dell'azione amministrativa in una

¹⁵³ la Circolare n. 54/2009

con la tutela dell'affidamento nella proiezione temporale dell'azione amministrativa sono temi centrali nello studio del diritto tributario. Come correttamente affermato da Glendi¹⁵⁴, tutta l'azione impositiva è regolata e limitata nel tempo e quindi vivamente condizionata da termini che sono predeterminati dalla legge, e la situazione di interesse legittimo alla giusta imposizione nella quale si trova il contribuente è variamente assoggettata a condizionamenti temporali in termini di decadenza, in ragione di fondamentali esigenze di certezza e di stabilizzazione. A tali fondamentali esigenze di stabilità, è sicuramente connesso il divieto di proroga dei termini di prescrizione e decadenza fissati dallo Statuto¹⁵⁵, che cerca di coniugare la certezza delle situazioni giuridiche facenti capo al contribuente alla necessaria congruità e ragionevolezza delle scelte fiscali del legislatore il cui obiettivo è realizzare un equilibrio tra le contrapposte posizioni dell'amministrazione e del contribuente stesso. Il precitato divieto di proroga è finalizzato senza dubbio alla salvaguardia dell'affidamento del contribuente, in particolar modo quando la proroga è suscettibile di incidere su una situazione

¹⁵⁴ C.Glendi, Termine, in Enc. dir. XLIV, Milano, 1992

¹⁵⁵ Art. 3, comma 3, legge n. 212 del 2000: "I termini di prescrizione e di decadenza per gli accertamenti di imposta non possono essere prorogati".

giuridica consolidata, cosa che accade quando viene prorogato un termine entro il quale l'amministrazione può esercitare il suo potere di controllo con riferimento a fattispecie già poste in essere dal contribuente stesso. La proroga dei termini di prescrizione e di decadenza per gli accertamenti di imposta, invece, è stato utilizzato più volte dal legislatore negli ultimi anni, adattandolo a fattispecie anche concettualmente differenti tra loro, in evidente contrasto con il principio statutario sopra descritto.

Il legislatore, in alcuni casi, come ad esempio in occasione degli interventi normativi di “condono”¹⁵⁶, ha prorogato gli ordinari termini di accertamento per fornire un supporto all'amministrazione finanziaria nell'ambito della gestione amministrativa del regime fiscale di favore di carattere eccezionale. In quel caso la proroga di due anni fu disposta per l'accertamento nei confronti dei contribuenti che non si avvalevano dei condoni di cui al precitato intervento normativo. Lo stesso legislatore, tra l'altro, essendo stato appena approvato lo Statuto del Contribuente, si affrettò a precisare che la proroga era espressamente prevista in deroga all'art. 3, comma 3 dello stesso e la Corte Costituzionale si pronunciò per la legittimità

¹⁵⁶ Vedi artt. 7,8,9 della legge 289/2002

della proroga (in relazione agli art. 3,24, e 97 Cost.) in quanto “ha finalità non di punire chi abbia scelto di non avvalersi del condono, ma di ovviare al sensibile aggravio di lavoro e ai relativi rischi di disservizio e di mancato rispetto degli ordinari termini di prescrizione e di decadenza della pretesa fiscale che prevedibilmente derivano agli uffici finanziari dalla necessità di eseguire le operazioni di verifica conseguenti alla presentazione delle richieste di condono”. Secondo quanto affermato dal Giudice delle Leggi¹⁵⁷, quindi “tale proroga è diretta a tutelare il preminente interesse dell’amministrazione finanziaria al regolare accertamento e riscossione delle imposte nei confronti del contribuente che non si avvalga dell’agevolazione, indipendente dalla circostanza che quest’ultimo non si sia avvalso, per qualche ragione, dell’agevolazione stessa”.

E’ appena il caso di ricordare che proprio una fattispecie relativa ad accertamenti posti in essere grazie al raddoppio dei termini, relativamente ad alcune annualità per le quali era stato richiesto il condono, ha generato il rinvio alla Corte Costituzionale da parte della Commissione Tributaria Provinciale di Napoli, rinvio sul quale la Corte si è pronunciata con la recente sentenza n. 247 del 2011. Ma

¹⁵⁷ Sent. n. 356 del 31 ottobre 2008

sul punto torneremo in seguito.

In altri casi, invece, come quello che qui ci occupa (DL n. 223/2006), è stata prevista una fattispecie di proroga dei termini di accertamento (in materia di imposte sul reddito ed iva) non legata al condono e non contingente, ma istituzionalizzata in virtù delle disposizioni che fissano gli ordinari termini di decadenza per la notifica dell'avviso di accertamento (art. 43 DPR n. 600/1973 ed art. 57 DPR n. 633/72 ai quali il DL ha aggiunto un comma di identico contenuto). Si è già detto che il divieto di proroga dei termini di prescrizione e decadenza per gli accertamenti d'imposta contenuto nello Statuto, è rivolto al legislatore, considerato che i termini sono previsti con legge, ed in tutti i casi in cui il legislatore modifica (proroga) la durata di un termine a vantaggio dell'amministrazione finanziaria, dovrebbe rispettare un generale principio di ragionevolezza e coerenza. Il legislatore, cioè dovrebbe prevedere un termine sufficiente a consentire l'esercizio del potere impositivo nell'interesse pubblico alla giusta contribuzione fiscale, ma tale da contenerlo entro margini di certezza e stabilizzazione dei rapporti giuridici nell'interesse dei contribuenti e nel rispetto del principio di affidamento anch'esso contenuto nello Statuto e del diritto di difesa Costituzionalmente

garantito. La disposizione di cui alla fattispecie in esame, si pone quindi in aperto contrasto con i principi contenuti nello Statuto. E' noto a tutti il vivace dibattito dottrinale e giurisprudenziale sulla portata delle disposizioni contenute nello Statuto dei diritti del Contribuente e sul loro valore di principi generali dell'ordinamento tributario, ovvero sul loro essere criteri interpretativi della normativa tributaria, così come è noto il tema della possibilità di riconoscere una concreta efficacia giudiziale, tale da poter orientare la decisione del giudice tributario, anche alle disposizioni di carattere generale e programmatico quali quelle dirette a vincolare ed orientare l'attività del legislatore tributario. Ora, tra le disposizioni dello Statuto che hanno più diffusamente interessato dottrina e giurisprudenza rientrano senz'altro quella sulla efficacia temporale delle norme tributarie (art. 3) in ossequio ai già richiamati principi di certezza e di affidamento. Non è certo possibile per il lungo e attento lavoro fatto in particolare dalla giurisprudenza della Cassazione in questi 11 anni sullo Statuto banalizzare affermando che lo Statuto è legge ordinaria; si dimentica così troppo frettolosamente la rilevanza dei diversi principi contenuti nello stesso, primo fra tutti l'affidamento del contribuente e si trascura l'attento lavoro della giurisprudenza in tema di interpretazione

adeguatrice¹⁵⁸ che ha ribadito l'immanenza del principio, pur nell'oggettiva constatazione della natura di legge ordinaria dello Statuto. E' ormai consolidato che lo Statuto non ha rango costituzionale ma non per questo non vincola tutti, ivi compresi il legislatore. Di certo le disposizioni contenute nell'art. 3 dello Statuto mirano a prevenire un eccessivo squilibrio nelle contrapposte posizioni dell'amministrazione finanziaria e del contribuente nel caso di termini continuamente prorogati ed a rafforzare un giudizio di ragionevolezza e di efficienza in relazione alle scelte del legislatore nella regolamentazione del rapporto contribuente-fisco. Quanta di questa ragionevolezza è stata effettivamente operata nell'emanare la disposizione normativa in questione? L'indiscriminato raddoppio dei termini per l'accertamento, oltre a "svilire" la centrale funzione decadenziale dell'accertamento espande il termine stesso in maniera non controllabile razionalmente, se si considera che il procedimento di accertamento è rimasto uno dei pochissimi procedimenti del cui svolgimento non è possibile ipotizzare la lunghezza temporale. Il contribuente, infatti, può restare all'oscuro dell'avvio del

¹⁵⁸ Cass., Sez. V trib., 10 dicembre 2002, n. 17576 ; Cass., Sez. trib., 14 aprile 2004, n. 7080; Cass., Sez. trib., 6 ottobre 2006, n. 21513; Cass., Sez. trib., 13 maggio 2009, n. 10982. Da ultimo Cass, Sez. trib., 31 gennaio 2011 n. 2221, in Corr. Trib., 2011, n. 12.

procedimento ed in ogni caso non esiste un obbligo per l'Ufficio di concludere il procedimento entro un termine prefissato rispetto all'inizio dell'istruttoria (nel procedimento penale, ad esempio la durata massima di diciotto mesi delle indagini preliminari¹⁵⁹, in una con la inutilizzabilità del materiale acquisito successivamente costituisce un vincolo semplicissimo e rispettoso del diritto di difesa).

Quanto detto palesa che l'unico baluardo garantista nell'accertamento sia il rispetto del termine decadenziale posto dall'art. 43 DPR n. 600/73 e dall'art. 57 DPR n. 633/72. Il contribuente resta quindi assoggettabile all'accertamento fino al 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione(quinto anno per l'omessa dichiarazione) e di conseguenza può sapere che oltre tale termine il Fisco non può muovere nessuna ulteriore pretesa. A ciò va aggiunto, ulteriore elemento di non poco conto, che a tale termine sono ricollegati anche gli obblighi di conservazione documentale. Nella ratio delle precitate disposizioni, quindi, la certezza del rapporto e il diritto di difesa sono strettamente connessi. Ciò conferma ulteriormente che, un'estensione del termine deve essere vagliata attentamente nel suo fondamento e soprattutto deve

¹⁵⁹ Art. 407 c.p.p.

dimostrare una ragione(volezza) sufficiente a giustificare la dilatazione dei tempi per il controllo. Solo in questo caso sarebbe se non altro coniugato l'interesse pubblico con i principi posti dallo Statuto a tutela del contribuente. La ragionevolezza, in questo caso, va ovviamente cercata nella *ratio* della disposizione introdotta dal DL 223/2006. Per quanto attiene alla *ratio*, si è già detto¹⁶⁰ che dai lavori parlamentari emerge quella fondamentale della necessità di utilizzo di materiali dell'istruttoria penale nel procedimento tributario. Si può quindi ritenere che in tanto il raddoppio dei termini per il controllo tributario avrà una ragionevolezza interna in quanto riesca a garantire effettivamente il travaso di questi materiali dal procedimento penale a quello tributario. In tale ottica si potrebbe valutare l'adeguatezza (sufficienza o insufficienza o eccessività) o meno del termine (di prolungamento) dell'accertamento.

La sufficienza o insufficienza del termine (e quindi la sua ragionevolezza) non possono che dipendere dalla individuazione dei materiali che si vogliono utilizzare o, *rectius*, da quali procedimenti questi materiali scaturiscono.

Ora, in genere, le disposizioni che disciplinano la circolazione dei

¹⁶⁰ Vedi paragrafo 1, capitolo 1

materiali, generalmente fissano un punto preciso del procedimento a partire dal quale la circolazione degli elementi probatori è possibile. Il DL n. 223/2006, invece, a riguardo, è assolutamente vago. Se si analizza il nuovo testo degli artt. 43 DPR n. 600/73 e 57 DPR n. 633/72, non è certamente possibile comprendere a quale punto del procedimento faccia riferimento la norma, se ad esempio alle indagini preliminari o alle prove emerse nel giudizio. Se si vuole sposare la prima ipotesi, il termine, non consente normalmente di utilizzare materiali su cui si sia formato il giudicato penale. Ci si potrebbe quindi domandare se la compressione della tutela della certezza del rapporto e del diritto di difesa del contribuente conseguenti ad un raddoppio del termine di accertamento siano giustificati dall'utilizzo di elementi ancora non pienamente efficaci ai fini penali. Si potrebbe dire che un termine adeguato se si volessero utilizzare risultanze cui la verità processuale penale sia incontestabile dovrebbe essere di almeno sei-sette anni: un' enormità non giustificabile nella prospettiva tributaria. Come sarebbe possibile infatti accertare un presupposto a circa quindici anni dal suo avverarsi? Ma soprattutto sarebbe veramente difficile per il giudice tributario giudicare su norme vecchie di cinque lustri.

Se invece si sposa la tesi che il legislatore abbia voluto facilitare il travaso degli elementi probatori provenienti dalle indagini preliminari, il termine sembra eccessivo. Come è noto, infatti, solitamente la segnalazione della notizia di reato, proviene proprio dall'Ufficio o dalla Guardia di Finanza una volta che è stato terminato un controllo sostanziale della posizione del contribuente. In questo caso le risultanze delle indagini preliminari si innestano come elemento aggiuntivo di un accertamento già in corso. Considerato, come già detto, che le indagini preliminari hanno una conclusione certa, vale a dire diciotto mesi, appare certamente irragionevole concedere nuovamente un termine pari a quello ordinario (raddoppiandolo), come se l'amministrazione finanziaria dovesse nuovamente effettuare un controllo complessivo.

Dal quadro così delineato analizzando la norma in relazione alla sua *ratio*, sembra quindi che, sia nell'uno che nell'altro caso, il raddoppio dei termini sia determinato in maniera irragionevole.

3. Il punto di vista dell'Amministrazione finanziaria nella Circolare n. 54/2009

Con la Circolare interpretativa n. 54 del 23 dicembre 2009, l'Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Normativa e Contenzioso, ha affrontato, come detto in precedenza, alcune questioni relative al raddoppio dei termini per l'accertamento, introdotto dall'art. 37, commi 24-26 del DL n. 223/2006. Nella precitata Circolare, l'amministrazione affronta due questioni. La prima è quella afferente all'impatto delle possibili vicende del procedimento penale instaurato per effetto della denuncia di reato sull'aumento dei termini ordinari per l'accertamento, e in particolare nell'ipotesi in cui le indagini si concludano con un decreto di archiviazione ovvero, pure in presenza di un rinvio a giudizio, il processo si concluda con una sentenza di proscioglimento.

La seconda questione, attiene invece alla estensione soggettiva del raddoppio dei termini. Per ciò che attiene a quest'ultimo profilo, ci limitiamo brevemente a riportare quanto sostenuto nella circolare

stessa dall'A.F., preferendo soffermarci più diffusamente sulla prima tematica. Riguardo alla estensione soggettiva del raddoppio dei termini, nella Circolare si sostiene che l'estensione dei termini in capo ad un soggetto comporta la medesima estensione anche nei confronti dei soggetti che siano obbligati in solido. Come esempi di tale estensione vengono portati i soggetti Ires che abbiano adottato per il consolidato, i soggetti che abbiano optato per il regime di trasparenza ex art. 115 TUIR ed infine le società che abbiano optato per l'IVA di Gruppo(ex art. 72 DPR n. 633/72).

Il primo punto, che rappresenta una delle serie criticità dell'istituto introdotto dal DL 223/2006, è costituito, come anticipato, dalla rilevanza delle vicende del processo penale.

Sul punto la Circolare ribadisce la vigenza del “doppio binario” ed afferma l'irrilevanza delle “successive vicende del giudizio penale che consegua alla denuncia”. In base alla interpretazione fornita dall'Agenzia, quindi, anche nei casi espressamente contemplati di decreto di archiviazione e di sentenza di proscioglimento, il raddoppio

dei termini sarebbe validamente adoperato dall'Agenzia. La tesi riportata viene sostenuta dall'Ufficio in base all'argomento fornito dalla lettera della norma e sulla base della *ratio* della stessa che sarebbe individuabile nella finalità di garantire l'utilizzabilità degli elementi istruttori eventualmente emersi nel corso di indagini condotte dall'Autorità giudiziaria.

In sostanza, sia in questa sia nella precedente circolare interpretativa¹⁶¹, l'Amministrazione Finanziaria, nella parte in cui deve fornire la ratio della disposizione usa le stesse parole contenute nella Relazione di accompagnamento al DL n. 223/2006¹⁶², nella quale si legge espressamente che “Con i commi da 24 a 26 si apportano modifiche ai termini di decadenza dei poteri di accertamento dell'Amministrazione finanziaria in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto. Tali modifiche nascono dall'esigenza di garantire la possibilità di utilizzare per un periodo di tempo più ampio

¹⁶¹ Circolare n. 28 del 4 agosto 2006

¹⁶² Vedi paragr. 1 capitolo 1

di quello ordinario gli elementi istruttori emersi nel corso delle indagini condotte dall'Autorità giudiziaria”.

In realtà, a ben vedere, l'Amministrazione finanziaria, con questa sua ultima nota di prassi, sembra aver perso l'occasione per chiarire le modalità di applicazione della nuova disciplina dei termini di accertamento e, eludendo le problematiche di fondo, finisce con il porsi la domanda sbagliata.

In realtà non è utile domandarsi, come fa l'Ufficio, se il raddoppio è in qualche modo condizionato dall'esito del procedimento penale. Come è noto, infatti, è certamente possibile che vi siano sentenze del giudice penale di proscioglimento, o che vengano emessi decreti di archiviazione che, ad ogni modo, sono ricollegati ad una istruttoria che ha prodotto risultati utili.

Ad esempio, può accadere che il p.m. abbia svolto delle indagini che hanno portato alla scoperta di documenti prima occultati, i quali sono ancora non sufficienti a sostenere l'azione penale ma tuttavia sono rilevanti ai fini tributari. Allo stesso modo può accadere che ci siano

sentenze penali di condanna in cui gli elementi di fatto utilizzati sono gli stessi dell'istruttoria amministrativa. Ciò che appare, dunque, è che l'Agenzia confonde due piani differenti: l'individuazione degli elementi costitutivi della fattispecie (penale e tributaria), e la loro valutazione.

Una cosa è dire che il procedimento tributario e quello penale assumono ai fini della decisione i medesimi elementi fattuali, altra cosa è dire che questi sono valutati allo stesso modo, laddove la nuova formulazione degli artt. 43 del DPR n. 600/73 e 57 del DPR n. 633/72 non tende certamente ad una riconciliazione delle valutazioni, che sarebbe al più ottenibile tramite l'estensione dei giudicati, ma aspira ad una condivisione degli elementi fattuali.

Quanto detto palesa che il giusto interrogativo che l'amministrazione finanziaria avrebbe dovuto porsi, coerentemente con la individuata *ratio* della disposizione, è se il raddoppio dei termini è legittimo quando dal procedimento penale non venga ad emersione alcun elemento utile per l'accertamento tributario. A tale interrogativo

sembra che la risposta debba essere negativa. Come ampiamente chiarito, infatti, l'interpretazione della disposizione che disciplina il raddoppio dei termini, deve necessariamente essere aderente alla ratio sottostante, e ciò al precipuo fine di garantire la stessa coerenza interna della norma, in base ai principi di ragionevolezza e di proporzionalità.

Ora, se, come più volte chiarito, la norma è tesa a consentire il trasferimento di elementi dal procedimento penale a quello tributario, ci sono alcuni casi che vanno sicuramente sottratti all'ambito applicativo della norma in quanto non consentono alcuna circolazione di materiale probatorio.

Può accadere, ad esempio, che iscritta la notizia di reato e svolte le indagini, non emerga alcun elemento ulteriore. Il p.m. chiede quindi l'archiviazione ex t. 408 c.p.p. perché ritiene infondata la notizia e il giudice l'accoglie. Oppure può accadere che l'Ufficio completi la propria istruttoria, rediga il proprio processo verbale di constatazione da cui emergono fatti che possono integrare una delle fattispecie punitive di cui al D.Lgs 74/2000 e si trasmettono gli atti alla Procura.

Iscritta quindi la notizia di reato, il p.m. potrebbe rimanere inerte e l'Ufficio, avvicinandosi la scadenza del termine raddoppiato, notificherebbe un avviso di accertamento solo sulla scorta del materiale originariamente conosciuto. In entrambi i casi non vi è alcuna circolazione "di ritorno" del materiale istruttorio e non dovrebbe trovare spazio applicativo la disposizione coerentemente con *la ratio e la voluntas legis* della stessa.

Si è più volte detto, infatti, che la Relazione illustrativa del provvedimento normativo *de quo*, parlando di "elementi emersi", fa un indubbio riferimento ad una istruttoria compiuta, ed implica la "valenza" ai fini tributari degli elementi raccolti. Sono quindi gli stessi atti parlamentari a ribadire senza ombra di dubbio, la stretta connessione tra raddoppio e trasferimento effettivo di elementi rilevanti. Quando, quindi, il procedimento penale non abbia portato all'emersione di alcun elemento di rilievo, il potere di accertamento oltre la scadenza del termine, dovrebbe essere considerato insussistente.

Se l'accertamento penale smentisce (con l'archiviazione, la sentenza di non luogo a procedere o con l'assoluzione) l'esistenza della violazione ipotizzata, ciò è un esplicito riconoscimento che mancava il presupposto per ampliare i termini utilizzabili per l'attività amministrativa di accertamento, e, pertanto, si tratta di un difetto genetico originario e non certo sopravvenuto¹⁶³.

¹⁶³ "l'amministrazione finanziaria deve tener conto che il raddoppio dei termini non vi sarà in assenza del reato presupposto e deve modulare il proprio comportamento in relazione alle prospettive dell'esito del procedimento penale, nella consapevolezza che il maggior termine è consentito dalla violazione penaltributaria riconosciuta e non dalla violazione penaltributaria ipotizzata con la segnalazione di reato ma smentita dagli accertamenti tributari"(P.Corso, Rapporti tra dimensione penale dell'illecito tributario e termini per l'accertamento.

4 la Sentenza n. 247/2011 della Corte Costituzionale e le sentenze delle Corti di merito.

Come anticipato, il Giudice delle Leggi è di recente intervenuto sul tema del raddoppio dei termini di accertamento introdotto dal DL n. 223/2006, con la sentenza n. 247 del 20 luglio 2011.

Si è setto che tale disposizione comporta molte difficoltà applicative, e, se utilizzata in maniera non conforme alla *ratio legis*, attribuisce ai funzionari dell'Amministrazione finanziaria un potere pressoché incontrollabile. Per questo motivo, sin dalla sua introduzione, l'innovazione è stata sottoposta a varie critiche, specie in ragione del fatto che, dall'esame del testo normativo, non è chiaro se la proroga possa operare ove il *fumus* di reato emerga in un momento in cui i termini decadenziali siano già spirati. La diatriba è stata sottoposta all'esame della Corte Costituzionale dalla Commissione Tributaria provinciale di Napoli, che, con ordinanza n. 266 del 29 aprile 2010, ha sollevato la questione, proprio con riferimento all'aspetto appena evidenziato. Nello specifico, è stato chiesto al Giudice delle Leggi se può essere ritenuto conforme a Costituzione l'art. 57 del D.P.R. n. 633/1972 nella parte in cui non prevede che "l'eventuale denuncia *ex* art. 331 c.p.p., in presenza di ipotesi di reato *ex* d.lgs. n. 74/2000,

debba avvenire anteriormente allo spirare dei termini di cui ai commi precedenti, nonché laddove non dichiara la novellata normativa applicabile alle annualità successive all'entrata in vigore del ricordato DL”.

Con la sentenza del 20 luglio 2011, n. 247, la Corte Costituzionale ha ritenuto la normativa conforme al dettato costituzionale, esprimendo alcune considerazioni non proprio condivisibili e dilungandosi in un'esegesi della norma che va oltre l'esigenza di dare risposta alla questione di costituzionalità.

Ma procediamo con ordine.

La Commissione Tributaria Provinciale di Napoli, con l'ordinanza di remissione, aveva denunciato sotto molteplici profili la possibile illegittimità della norma sopra riportata. In particolare I giudici partenopei avevano dedotto, tra l'altro, che:

- a) nel caso la violazione penalmente rilevante fosse stata contestata dopo la scadenza del termine ordinario dell'accertamento, si sarebbe determinata la riapertura di un termine già scaduto, con conseguente lesione dei diritti del contribuente;

b) la considerevole distanza di tempo tra l'epoca di commissione del fatto e l'epoca della emissione dell'accertamento comporterebbe una obiettiva difficoltà dell'esercizio del diritto alla difesa, costituzionalmente garantito (art. 24 Costituzione), anche in ragione del fatto che il contribuente si sarebbe potuto trovare nella condizione di aver distrutto nel frattempo le scritture contabili;

c) la sufficienza del mero obbligo di denuncia penale, senza alcun vaglio da parte dell'autorità giudiziaria competente, avrebbe attribuito all'amministrazione finanziaria un arbitrio eccessivo nel promuovere le condizioni per l'applicazione del raddoppio dei termini.

La sentenza della Corte Costituzionale, nel respingere, come anticipato, la richiesta della CPT di Napoli, fornisce, in sintesi, le argomentazioni che seguono.

Per ciò che attiene la violazione dello Statuto del contribuente, la sentenza afferma che le disposizioni della Legge n. 212/2000 non hanno rango costituzionale e non costituiscono, neppure come norme interposte, parametro idoneo a fondare il giudizio di legittimità costituzionale di leggi statali. Pertanto, non può essere evocata la norma secondo cui «i termini di prescrizione e di decadenza per gli accertamenti di imposta non possono essere prorogati».

Sull' impatto della disposizione con i principi espressi dallo Statuto dei diritti del Contribuente, ed in particolare il principio dell'affidamento del contribuente e sulla scarsa condivisibilità di un atteggiamento che "banalizzzi" il tema semplicemente affermando l'ovvio, e cioè che lo Statuto è una legge ordinaria, ci si è già soffermati ampiamente in precedenza¹⁶⁴. E' sufficiente qui ricordare il lungo e attento lavoro compiuto in particolare dalla Corte di Cassazione in questi ultimi undici anni sullo Statuto, nel rimarcare, in tema di interpretazione adeguatrice, l'importanza dei diversi principi in esso contenuti e la loro "immanenza" nell'ordinamento tributario.

La Corte Costituzionale, poi, respinge la censura secondo cui la normativa oggetto di esame di fatto proroga o riapre termini di decadenza scaduti. I termini raddoppiati sono vere e proprie scadenze fissate dalla legge, e non sono legati ai termini che la Corte ridefinisce «brevi» e che forse sarebbe più corretto indicare come «ordinari». La sentenza è decisa nell'affermare che i termini raddoppiati operano, invece, in presenza di violazioni tributarie per le quali v'è l'obbligo di denuncia. È, perciò, del tutto irrilevante che detto obbligo, possa insorgere anche dopo il decorso del termine «breve» o possa non

164

essere adempiuto entro tale termine. Ciò che rileva è solo <la sussistenza dell'obbligo, perché essa soltanto connota, sin dall'origine, la fattispecie di illecito tributario alla quale è connessa l'applicabilità dei termini raddoppiati di accertamento>. Il rigetto della questione di legittimità costituzionale prende quindi le mosse dall'erroneità della censura, “perché il rimettente muove dall'erroneo presupposto interpretativo che la normativa censurata proroghi o riapra termini di decadenza ormai scaduti”.

Per la Corte Costituzionale, come anticipato, a seguito del D.L. n. 223/2006, il legislatore ha contemplato un diverso termine decadenziale, termine “lungo”, che si affianca a quello esistente, termine “breve”; in altre parole, i termini raddoppiati altro non sono che termini anch'essi fissati dalla Legge, operanti in presenza di una obiettiva condizione, costituita dall'obbligo di presentazione della denuncia, perciò sotto questo aspetto non si può parlare di riapertura o raddoppio di termini, né di “reviviscenza” di termini ormai decaduti.

Da ciò deriva che in caso di accertamento tributario dal quale non scaturisce alcun obbligo di denuncia penale, i termini sono quelli quadriennali e quinquennali, a seconda del fatto che il contribuente abbia o meno presentato la dichiarazione.

In caso di accertamento che comporta la necessità di invio della denuncia penale, il termine è di otto o di dieci anni. Il ragionamento della Corte Costituzionale porta dunque ad affermare la possibilità che sia notificato entro il 31 dicembre 2013 un accertamento relativo al periodo d'imposta 2004 (il cui termine ordinario è scaduto il 31 dicembre 2009) se i fatti aventi rilievo penale sono emersi, ad esempio, nel corso del 2011.

Pertanto, a prescindere da quando sono rinvenuti gli elementi penalmente rilevanti, se sussiste l'obbligo di presentazione della denuncia penale, entro il 31 dicembre 2011 devono essere notificati gli accertamenti sul periodo d'imposta 2002, o del periodo d'imposta 2000 se si tratta di omessa dichiarazione.

Si è detto che un ulteriore motivo che ha spinto il giudice *a quo* a sollevare la questione di legittimità costituzionale concerne il termine di conservazione delle scritture contabili, che, ai fini fiscali, è delineato dall'art. 22 del D.P.R. n. 600/1973, e coincide con il termine per l'accertamento. Prendendo le mosse da ciò, nell'ordinanza di rimessione si era evidenziato che il contribuente, decorso l'ordinario termine decadenziale, avrebbe potuto disfarsi, del tutto legittimamente, delle scritture contabili, con la conseguenza che egli avrebbe poi avuto

problemi per la difesa, ove l'annualità venisse "riaperta" per effetto del raddoppio. Coerentemente con quanto prima sostenuto, i giudici costituzionali rigettano anche tale doglianza, sostenendo che "se il termine previsto dalla legge, in presenza dell'obbligo di denuncia delle suddette violazioni tributarie penalmente rilevanti, è quello raddoppiato di cui alla normativa censurata, ne segue che il contribuente ha l'obbligo di conservare le scritture ed i documenti fino alla definizione degli accertamenti relativi e, quindi, non può ritenersi esonerato da tale obbligo fino alla scadenza del termine raddoppiato".

Riguardo tale profilo, è quindi possibile affermare che, in ogni caso, a titolo prudenziale, le scritture contabili vanno conservate, ai fini fiscali, sino al 31.12 dell'ottavo anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione, e non più, come regola generale, sino al 31.12 del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

La Corte quindi afferma che non può invocarsi che il raddoppio dei termini debba essere condizionato all'avvio dell'azione penale prima del decorso dei termini «brevi» di decadenza dall'accertamento né all'esito di tale azione: il raddoppio dei termini deriva dall'insorgenza dell'obbligo della denuncia penale, indipendentemente dall'effettiva presentazione di tale denuncia o da un accertamento penale definitivo

circa la sussistenza del reato. Detta interpretazione, a parere del Giudice delle Leggi, non implica, tuttavia, che la legge attribuisca all'amministrazione finanziaria l'arbitrario e incontrollabile potere di raddoppiare i termini «brevi» di accertamento. Tale evenienza, secondo i giudici, sarebbe scongiurata da due circostanze:

- l'obbligo, sanzionato penalmente *ex art. 331* del codice penale, di inoltrare “senza ritardo” la denuncia, incombente anche sui verificatori sia della Guardia di finanza sia dell'Agenzia delle Entrate;
- la possibilità, per la Commissione tributaria, di vagliare autonomamente la presenza dell'obbligo di denuncia, e, di conseguenza, la facoltà di disconoscere l'applicabilità del termine raddoppiato.

L'evenienza, messa in risalto nell'ordinanza di rimessione, che il raddoppio possa essere ritenuto operante dai verificatori in presenza di elementi puramente indiziari ed enfaticizzati, quindi, sarebbe scongiurata dal fatto che i requisiti per l'obbligo di denuncia sono obiettivi, e non possono, come detto, dipendere da una valutazione soggettiva dei funzionari.

In effetti, questo è uno dei passaggi più “preoccupanti” della sentenza: talvolta, non è chiaro se una certa fattispecie possa o meno integrare

gli estremi di un delitto tributario, e il funzionario, per eccesso di zelo o magari per scongiurare il rischio di commettere, a sua volta, il delitto di omessa denuncia, potrebbe essere indotto a denunciare fatti che, per le circostanze del caso, difficilmente avrebbero rilievo penale. Sul punto, la Corte Costituzionale mette in risalto che l'obbligo è presente quando il pubblico ufficiale "sia in grado di individuare con sicurezza gli elementi del reato da denunciare (escluse le cause di estinzione e di non punibilità, che possono essere valutate solo dall'autorità giudiziaria), non essendo sufficiente un generico sospetto di attività illecita". L'aspetto che dovrebbe garantire piena tutela al contribuente, come già detto, è la possibilità, in capo alla Commissione tributaria, di vagliare in via incidentale la presenza degli estremi per l'obbligo di denuncia.

Infatti, il giudice investito dell'impugnazione deve considerare, mediante un giudizio di "prognosi postuma", la ricorrenza dei seri indizi di reato, "accertando (ora per allora), quindi, se l'amministrazione finanziaria abbia agito con imparzialità od abbia, invece, fatto un uso pretestuoso e strumentale delle disposizioni denunciate al fine di fruire ingiustificatamente di un più ampio termine di accertamento".

Inoltre, la Corte Costituzionale afferma che non sussiste disparità di trattamento che, ai fini dell'azione di accertamento, si viene a creare tra contribuenti diversi. Secondo la Corte, infatti, le differenze hanno il loro fondamento nel fatto che i termini «brevi» riguardano gli accertamenti privi di risvolti penali, mentre i termini raddoppiati si applicano alle fattispecie penalmente rilevanti, né può essere accolta, infine, la censura sull'applicazione retroattiva dei termini raddoppiati come sanzione impropria. Per la Corte la questione non è fondata, perché la disciplina del raddoppio dei termini non ha natura sanzionatoria.

Con specifico riferimento, poi, alla validità del condono tombale in materia di IVA, del quale ha inteso avvalersi la società contribuente, la Consulta, con la citata sentenza, ha ribadito quanto già affermato in merito dalla giurisprudenza della Corte di giustizia CE: il condono non è da ritenere valido perché in contrasto con l'ordinamento comunitario, in quanto comporta una rinuncia generale ed indiscriminata all'accertamento delle operazioni imponibili in materia di IVA e, pertanto, integra un inadempimento agli obblighi che sullo Stato italiano incombono «in forza delle disposizioni dell'art. 2, n. 1, lettere

a), c) e d), e degli artt. 193 - 273 della direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, 2006/112/CE, relativa al sistema d'imposta sul valore aggiunto, le quali hanno sostituito, dal 1° gennaio 2007, gli artt. 2 e 22 della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE (sentenza 11 dicembre 2008, causa C-174/07; analogamente, la sentenza 17 luglio 2008, causa C-132/06).

Il rilevato contrasto con l'ordinamento comunitario comporta l'obbligo del giudice e dell'amministrazione finanziaria italiani di non applicare le norme nazionali relative al suddetto condono (in tal senso, espressamente, le pronunce della Cassazione civile, sezioni unite, dal n. 3673 al n. 3677 del 2010; sezione semplice, n. 24586 e n. 24587 del 2010). Da ciò discende la riespansione del potere accertativo dell'amministrazione finanziaria e, per quanto qui interessa, l'applicabilità della denunciata normativa concernente il raddoppio dei termini di accertamento in presenza di violazioni tributarie di rilevanza penale ai sensi del D.Lgs. n. 74/2000.

In sostanza, il contribuente che a suo tempo ha pagato per beneficiare della definizione della propria posizione fiscale con la certezza di non essere controllato, ora, a posteriori, scopre che tale definizione ai fini IVA non ha alcun valore e che, addirittura, può ancora essere

controllato ove abbia commesso un reato. Inoltre, la Corte ha chiarito che sono raddoppiati i termini anche per quei contribuenti che hanno aderito al condono IVA ma hanno commesso un reato tributario. In molti casi gli uffici sono in grado di individuare se l'entità della regolarizzazione, a suo tempo eseguita, possa astrattamente superare le soglie penali e quindi configurare reato. L'unica remora da parte del Fisco può essere rappresentata dalla violazione di un corretto rapporto con i contribuenti che hanno fatto affidamento ad una definizione che dava le garanzie di non essere più controllati. Il Fisco potrebbe effettuare infatti entro il 31 dicembre 2011 i conseguenti accertamenti almeno per l'anno 2002 (annualità condonabile per effetto della proroga contenuta nella legge Finanziaria 2004).

Si è detto che la Sentenza della Corte Costituzionale ha suscitato molte perplessità, contribuendo ad ampliare i dubbi già di per sé presenti nella disposizione del Decreto Bersani¹⁶⁵ e che sono stati in precedenza diffusamente esaminati. Dubbi che inevitabilmente coinvolgono la stessa operatività del principio del doppio binario e l'autonomia fra i due processi. L'amministrazione non dovrebbe operare in funzione del processo o del procedimento penale, né viceversa. Le situazioni che possono verificarsi dal connubio innaturale fra penale e tributario sono

¹⁶⁵ DL 223/2006

diverse e nessuna rassicurante : per questo appare corretto verificare che vi sia almeno coincidenza tra il fatto posto a base dell'avviso di accertamento e il fatto oggetto della denuncia penale. Se, ad esempio, il fatto posto a base dell'avviso di accertamento è diverso da quello su cui la Procura della Repubblica avvia le sue indagini, è davvero arduo sostenere che, ciononostante, vi sia il presupposto del raddoppio. Ancora, l'eventuale obbligo di denuncia, riferito agli amministratori di una società, non dovrebbe giustificare il raddoppio del termine per la notifica di un accertamento ai soci. Dovrebbe essere garantita, cioè la coincidenza tra soggetti passivi della denuncia penale e soggetti passivi dell'accertamento tributario.

Più illuminato è apparso l'orientamento della Corte di Cassazione che - con riferimento ad altra fattispecie, ispirata tuttavia ad analoga *ratio* - il differimento del termine di prescrizione dell'obbligazione doganale in ipotesi di fatti astrattamente suscettibili di integrare reato disciplinato dall'art. 84 del TULD - ha statuito¹⁶⁶ che al fine di scongiurare un' indefinita soggezione del contribuente all'azione di accertamento del Fisco, il "reato" debba essere almeno formalizzato in una *notitia criminis* e che tale atto debba comunque intervenire entro la scadenza

¹⁶⁶ Sentenza n. 19193 del 2006

del termine di prescrizione ordinario triennale, per poi poter essere prolungato senza conseguenze caducatorie per l'azione accertatrice.

A fronte della confusione della legge, “incrementata” dalla Consulta, assume dunque un ruolo sempre più cruciale il giudice di merito il quale, come sta accadendo nel ridotto numero di sentenze fino ad ora presenti, ove richiesto dalla difesa del contribuente con i motivi di impugnazione, deve verificare la sussistenza dei presupposti dell’“obbligo di denuncia” effettuando, come sopra detto, la cosiddetta “prognosi postuma” circa la loro ricorrenza ed accertando quindi se l’Amministrazione finanziaria abbia agito con imparzialità o se, invece, abbia strumentalizzato le disposizioni al fine di fruire ingiustificatamente, di un più ampio termine di accertamento. Le pronunce delle commissioni tributarie diventano dunque cruciali per verificare la legittimità del raddoppio operato dal Fisco. Giova quindi a questo punto, passare in rassegna alcune significative pronunce delle Corti Tributarie di merito, sia precedenti sia successive alla sentenza della Consulta.

La Commissione Tributaria Provinciale di Bari ¹⁶⁷, ad esempio, ha statuito che il raddoppio dei termini non può operare retroattivamente

¹⁶⁷ Sentenza 192/4/11 pubblicata il 29 luglio 2011

dovendosi applicare solo a decorrere dal periodo d'imposta 2006, data di entrata in vigore del DL 223/2006. La precitata decisione, in verità, lascia abbastanza perplessi, se non altro perché, come chiarito in precedenza, lo stesso DL (articolo 37, comma 26) ha sancito che la norma si applica a decorrere dal periodo d'imposta per il quale, alla data di entrata in vigore del decreto, erano ancora pendenti i termini di accertamento. Ad ogni modo i giudici di Bari forniscono una motivazione interessante. Nel caso esaminato dal collegio barese, il 18 novembre 2010, l'Agenzia delle entrate notificava a un imprenditore agricolo un avviso di accertamento con il quale rettificava la dichiarazione dallo stesso presentata per l'anno d'imposta 2004. L'Ufficio, in particolare, contestava la simulazione oggettiva della vendita di un trattore, per accedere a un finanziamento agevolato. Di qui il recupero dell'Iva sull'operazione inesistente e la denuncia all'autorità giudiziaria, profilandosi anche un'ipotesi di reato.

Avverso l'avviso di accertamento il contribuente ha proposto ricorso alla Ctp eccependo, in via preliminare, la decadenza dell'Ufficio dal potere impositivo, avendo notificato l'atto oltre il termine stabilito dall'articolo 57, Dpr 633/72, e cioè oltre il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione.

L'Agenzia delle entrate aveva eccepito l'applicabilità del raddoppio ai sensi dell'art. 57 del Dpr 633/72, così come modificato dall'articolo 37 del Dl 223/2006.

La Commissione Tributaria Provinciale di Bari ha accolto il ricorso fornendo la seguente motivazione: «non può ritenersi applicabile il raddoppio dei termini previsto nel caso, tra l'altro non confermato, che si verserebbe in ipotesi di reato tributario, in quanto l'invocato articolo 37, comma 24, Dl 223/2006, non può trovare applicazione retroattiva, tenuto conto del carattere afflittivo sanzionatorio che ne deriverebbe al ricorrente». Una motivazione sintetica, ma, come detto interessante, (anche se la Consulta come detto, ha escluso il carattere sanzionatorio della disposizione *de qua*). La Commissione Tributaria Provinciale di Novara¹⁶⁸, invece, con una precedente decisione, nell'accogliere il ricorso del contribuente, aveva fatto riferimento alla necessità di un'interpretazione costituzionalmente orientata che non poteva risultare eccessivamente onerosa per il contribuente che si era affidato.

La Commissione Tributaria Provinciale di Pesaro¹⁶⁹, ha ritenuto illegittimo il raddoppio del termine di decadenza, quando, a seguito di

¹⁶⁸ Sentenza sez. VI, 21 gennaio 2010, n. 4

¹⁶⁹ Sentenza n. 136/3/11 del 10 ottobre 2011

autotutela eseguita dall'Ufficio, l'importo dell'Iva evasa era risultato inferiore alla soglia penale per la configurazione del delitto di dichiarazione infedele. La fattispecie era inerente ad un recupero di IVA sugli acquisti effettuati in sospensione d'imposta a seguito del disconoscimento del plafond, determinato, però, non sulla base delle esportazioni effettuate nell'anno precedente, ma sulle operazioni effettuate nell'anno oggetto di contestazione. Successivamente l'ufficio ha annullato in autotutela la rettifica operata in relazione all'errore effettuato nella determinazione del plafond. Il venir meno dell'addebito avrebbe comportato, già nella fase di emissione dell'atto, il mancato superamento delle soglie di rilevanza penale. Quindi, concludono i giudici, l'Ufficio non poteva avvalersi della norma che raddoppia i termini essendo venuta meno la condizione per il prolungamento dell'accertamento. Resta tuttavia il fatto che i giudici di merito, avendo ritenuto insussistente il reato (l'evasione ipotizzata dopo l'autotutela, si collocava sotto la soglia di punibilità), hanno decretato l'impossibilità per l'ufficio di raddoppiare i termini di accertamento.

Particolarmente rilevante, poi è la decisione della Commissione Tributaria Provinciale di Milano¹⁷⁰ secondo la quale la semplice enunciazione nell'accertamento e/o nel Pvc dell'inoltro della notizia di

reato alla Procura della Repubblica, senza fornire ulteriori elementi, non legittima l'Ufficio a beneficiare del raddoppio dei termini. In questo modo, infatti, sostengono i giudici milanesi, il giudice tributario non viene messo nelle condizioni di valutare, come ha previsto la Corte Costituzionale nella sentenza n. 247/2011 se l'Amministrazione finanziaria abbia fatto un uso pretestuoso e strumentale della normativa in questione. La pronuncia della Ctp di Milano trae origine da un accertamento dell'Agenzia, notificato oltre gli ordinari termini, dopo che era stata inoltrata notizia di reato per violazione all'articolo 4 del Dlgs 74/2000 (dichiarazione infedele). I giudici milanesi hanno esplicitamente richiamato la consulta che ha chiarito che il raddoppio dei termini non può seguire una valutazione discrezionale e meramente soggettiva degli uffici tributari, ma soltanto se siano obiettivamente riscontrabili gli elementi richiesti dall'articolo 331 cpp per l'insorgenza dell'obbligo di denuncia penale. Nel caso di specie, nonostante in tutti gli atti venisse evidenziato che tipologia ed entità dei rilievi costituivano presupposto del reato di dichiarazione infedele, non era stata in realtà fornita nessuna prova del perfezionamento della comunicazione alla Procura; sulla base della documentazione prodotta dall'amministrazione non era stato possibile riscontrare l'effettiva

¹⁷⁰ Sentenza 231/40/2011 depositata il 26 settembre 2011

instaurazione del relativo procedimento penale presso la competente Procura. Nell'ipotesi di contestazione del contribuente, l'onere probatorio sulla sussistenza dei presupposti è a carico dell'amministrazione. Nell'impossibilità di effettuare il benché minimo riscontro, la sentenza ha ritenuto spirati entro i termini ordinari i poteri di accertamento dell'Ufficio e quindi nullo il medesimo atto per il periodo di imposta in questione. Analogamente si era espressa ante consulta la Commissione Tributaria Provinciale di Aosta¹⁷¹: “dall'esame della documentazione prodotta, l'ipotesi di reato non appare né dimostrata né tanto meno documentata”. In questo caso le parti non avevano neppure prodotto copia del processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza, il cui esame appare indispensabile per capire se la parte abbia posto in essere azioni, e quali, per occultare la contabilità. Ancor prima si era espressa in tal senso la Commissione Tributaria Provinciale di Treviso¹⁷² che aveva affermato la sindacabilità dell'operato del Fisco. La Ctp rilevava che se dovesse farsi riferimento, per decidere del raddoppio dei termini, alla sola circostanza storica dell'avvenuta presentazione di denuncia da parte dell'ufficio impositore, oltre a realizzare un inaccettabile squilibrio tra le parti si realizzerebbe

¹⁷¹ Sentenza della sez. I, del 13 gennaio 2011, n. 1

¹⁷² Sentenza 2 dicembre 2010

un incentivo di fatto alla presentazione di denunce penali di fondatezza estremamente opinabile, finalizzate non tanto al raggiungimento di una giustizia penale quanto al conseguimento di un raddoppio dei termini in sede tributaria. Nel caso di specie i giudici negano la legittimità del raddoppio e annullano l'accertamento.

Un caso particolare è, poi, quello dell'IRAP. Per la Commissione Tributaria Provinciale di Massa Carrara¹⁷³, rientra fra le fattispecie cui è applicabile il raddoppio dei termini se si verificano le condizioni previste dal decreto Bersani. Di segno diametralmente opposto la Commissione Tributaria Provinciale di Verbania¹⁷⁴, per cui ampliamento del termine "... non opera però con riferimento all'IRAP non essendovi previsione di norme incriminatrici penali in ordine a tale imposta e non potendosi applicare estensivamente la disciplina essendo derogatoria ed eccezionale".

L'orientamento dei giudici di merito, quindi, nonostante l'avallo della Corte Costituzionale sulla possibilità per l'amministrazione finanziaria di raddoppiare i termini di accertamento in presenza di situazioni che comportano la denuncia penale, sembra dunque sempre più indirizzato

¹⁷³ Sentenza sez. I, 17-02-2011, n. 74

¹⁷⁴ Sentenza n. 32/1/11 del 6 maggio 2011

a restringere il campo d'azione della norma e porre rimedio alle incongruenze ed incoerenze in essa contenute. Le Corti di merito hanno quindi la possibilità di tutelare il contribuente da eventuali strapoteri del Fisco e dagli eventuali tentativi di beneficiare sempre e comunque del raddoppio dei termini. In quasi tutte le decisioni passate in rassegna si sottolinea infatti la insufficienza della mera indicazione della notizia di reato negli atti da parte dell'Ufficio per usufruire dei più ampi tempi di accertamento. Il ruolo dei giudici tributari diviene dunque cruciale anche tenendo conto dei significativi cambi alla disciplina della legge 74/2000 introdotti dalla manovra di agosto: il D.L. 138 del 13 agosto scorso, all'art. 2 comma 36 introdotto in sede di conversione dalla legge 148 del 14 ottobre, ha infatti abbassato in modo significativo le soglie di punibilità delle diverse fattispecie contenute negli artt. 3- 5 della legge 74. In particolare, per la dichiarazione fraudolenta commessa con altri artifici e l'omessa presentazione della dichiarazione, la soglia di rilevanza penale passa da 77mila euro circa a 30mila euro, mentre per la dichiarazione infedele l'imposta evasa per far scattare la sanzione penale passa da 103mila euro circa a 50mila euro. Inoltre, se l'imposta evasa o non versata è superiore a 3 milioni di euro e superiore al 30% del volume d'affari dichiarato, non trova applicazione l'istituto della sospensione condizionale della pena. Infine

la prescrizione dei reati tributari viene aumentata di un terzo passando così dagli attuali 6 anni a 8 anni. In sostanza il legislatore ha ritenuto penalmente rilevante e quindi meritevole di un procedimento penale violazioni fiscali fino a oggi considerate soltanto di tipo amministrativo con l'ovvia conseguenza che, diventando reati, tali violazioni faranno prevedibilmente scattare anche il raddoppio dei termini di decadenza per l'accertamento fiscale.

Conclusioni

Le osservazioni conclusive non possono che partire da una considerazione iniziale: è quanto mai urgente una rimeditazione ed rivisitazione organica d parte del legislatore del rapporto tra processo tributario e processo penale, e tra i relativi procedimenti. Il nostro ordinamento, come chiarito in premessa ha visto avvicinarsi nel corso degli anni la pregiudiziale tributaria, il regime di estensione del giudicato penale ex art. 12 DL 429/82, l'avvento del principio del “doppio binario”. Con il D.Lgs n. 74/2000, poi, il legislatore ha perso l'occasione di regolare più compiutamente una materia che aveva creato sin dall'inizio numerose difficoltà interpretative e che via via, finiva sempre per comprimere alcuni interessi a danno di altri. Unica disposizione rimasta a regolare il rapporto tra giudicati è la debole

norma costituita dall'art. 654 cpp la quale esclude l'efficacia del giudicato penale nei processi (come quello tributario) in cui vi sono limitazioni di prova estranee al processo penale (come è noto ad esempio nel processo tributario non vi è la prova testimoniale).

L'estrema delicatezza delle questioni e degli aspetti procedurali e processuali intrinseci al rapporto tra il tributario ed il penale, ha subito infine un ulteriore "spallata" dall'introduzione della norma sul raddoppio dei termini di cui al DL n. 223/2006. Tale disposizione, da un lato sembra risolvere le fattispecie di sovrapposizione penale-tributaria attribuendo primazia all'istruttoria penale, con la conseguenza di mettere ovviamente in crisi lo stesso principio del doppio binario. Di doppio binario, quale principio espressione di una tendenza ordinamentale, infatti, non si può compiutamente parlare se i due procedimenti non sono veramente autonomi e non si accetta più qualsiasi divergenza di risultati. Il sistema attuale, sembra in una parola disorganico e non complessivamente meditato. Ma vi è di più.

La questione del termine di decadenza per l'accertamento in caso di

violazione che comporta l'obbligo di denuncia penale, è tutt'altro che definita. Non sono stati sufficienti, come visto, i numerosi interventi della dottrina né gli evidenti attriti del testo di legge con i principi generali dell'ordinamento tributario contenuti nello Statuto del Contribuente a suggerire un intervento correttivo che elimini dubbi e perplessità e che, come prevedibile hanno dato luogo a diverse contestazioni in merito agli accertamenti notificati dall'amministrazione finanziaria oltre i termini di scadenza ordinaria. Dubbi che investono la legittimità costituzionale di una norma di legge che di modifica i termini di accertamento pendenti anche riferiti a fattispecie consolidate e verificatesi anteriormente alla sua entrata in vigore, in contrasto con la certezza del diritto, irretroattività della legge ed affidamento del contribuente. Analoghi dubbi tale disposizione li solleva anche dal punto di vista di una valutazione sulla sua ragionevolezza e coerenza con i principi generali dell'ordinamento tributario, come non mancano lati oscuri accentuati dalla imperfetta formulazione lessicale e dalla sinteticità del legislatore. Da un lato il

Fisco che espande i suoi poteri sempre più invasivi, dall'altro un contribuente che si trova ad essere esposto a possibili atteggiamenti strumentali all'ottenimento della proroga o comunque a prese di posizione meramente cautelative degli agenti del Fisco, i quali peraltro nella pratica sono spesso portati ad effettuare la segnalazione all'A.G. anche in presenza di sospetti poco consistenti e ciò unicamente allo scopo di scongiurare i rischi di responsabilità (penali e disciplinari) per omissione della denuncia. La Corte Costituzionale, come spesso accade quando si tratta di decidere su argomenti delicati che riguardano il fisco, con la sua recentissima decisione, non ha certo fornito una risposta esaustiva (e tanto meno rassicurante). Anzi, può dirsi che a fronte dei paventati rischi, appare ben poco rassicurante l'obiezione della Corte Costituzionale secondo cui spetta al giudice tributario controllare, ove richiesto dalla difesa del contribuente con i motivi di impugnazione, la sussistenza dei presupposti dell'obbligo di denuncia, compiendo al riguardo una valutazione "ora per allora" , la cd. "prognosi postuma" circa la loro ricorrenza ed accertando quindi se

l'Amministrazione finanziaria abbia agito con imparzialità o se, invece, abbia strumentalizzato le disposizioni al fine di fruire ingiustificatamente di un più ampio termine di accertamento. Tutto ciò va da sé, mette ulteriormente in crisi il principio del doppio binario.

Bibliografia

Dottrina

ALLORIO E., Diritto processuale tributario, TORINO, 1969;

BELLAGAMBA G., CARITI G., I reati tributari, MILANO, 2004

CAMPEIS G. – DE PAULI A., Manuale del processo tributario, PADOVA, 1996;

CARACCIOLI I., GIARDA A., LANZI A., Diritto e procedura penale tributaria (commentario al D.Lgs. 10 marzo 2000, n.74), CEDAM, 2001;

COCO C., False scritture contabili e reddito d'impresa, CACUCCI, 2004;

CORDERO F., Codice di procedura penale, TORINO, 1992;

D'AVIRRO A., Il nuovo processo penale tributario, in AA.VV., Responsabilità e processo penale nei confronti dei nuovi reati tributari, MILANO, 1992;

DI AMATO A., PISANO R., Trattato di diritto penale dell'impresa. I reati tributari, CEDAM, 2002;

FALSITTA V.E., Diritto penale tributario: aspetti problematici, MILANO, 2001;

MAMBRIANI A., I reati tributari. Profili sostanziali e disciplina processuale, UTET;

MONFREDA N., La riforma del diritto penale tributario. L'introduzione del principio di specialità, HALLEY, 2006;

MUSCO E., Diritto penale tributario, GIUFFRÈ, 2002;

NANNUCCI U., D'AVIRRO A., La riforma del diritto penale tributario (D. Lgs. 10 marzo 2000 n.74), CEDAM, 2000;

NANNUCCI U., La riforma del diritto penale tributario: d.lgs 10 marzo 2000,n.74, CEDAM, 2000;

NAPOLEONI V., I fondamenti del nuovo diritto penale tributario nel D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74, IPSOA, 2000;

PINI R., Persona, comunità, istituzioni, CEDAM, 1997;

POLLARI N. – LORIA F., Diritto punitivo e processuale tributario, LAURUS ROBUFFO, 2004;

RUSSO P., Manuale di diritto tributario, MILANO, 1996;

SALVINI L., La partecipazione del privato all'accertamento, PADOVA, 1990;

SOCCI - SANDULLI, Manuale del nuovo processo tributario, BOLOGNA, 1997;

TONINI P., La prova penale, PADOVA, 2000;

TRAVERSI A.- GENNAI S., I nuovi delitti tributari, GIUFFRÈ', 2000;

Riviste giuridiche

AIUDI B., Processo tributario e processo penale: un rapporto controverso, in *Bollettino tributario d'informazioni*, n. 2/2004;

ARDITO F., Ancora qualche riflessione sul rapporto tra processo penale e procedimento tributario, in *Rassegna tributaria*, n. 1/2003;

ATANASIO A., Processo tributario: la prova testimoniale ed i poteri istruttori del giudice, *Il dottore commercialista – Professione e cultura*, luglio-agosto 2005;

AVANZINI G., Effetti del giudicato penale nel processo tributario e verso l'Amministrazione, in *Corriere Tributario*, n. 45/2000, p. 3423;

BERSANI G., I rapporti fra il procedimento penale ed amministrativo alla luce della nuova disciplina dei reati tributari, in *Il Fisco* n.19/2001;

BERSANI G., Il principio di specialità in tema di applicazione delle sanzioni per i reati tributari: art. 21 del D.Lgs 74/2000, in *Il Fisco*, n.8/2002;

BERSANI G., Processo penale e processo tributario – Considerazioni alla luce della nuova disciplina processuale, in *Rivista Penale*, 1990, p. 616;

CAPASSO F., Prova testimoniale e processo tributario, in *Il Fisco* n.20/2000;

CAPOLUPO S., Prova testimoniale ed accertamento, in *Il Fisco* n.45/1998;

CHERCHI – DEPONTI, Liti in calo nell'85 per cento delle commissioni, in *Il Sole 24 ore* del 28 febbraio 2000;

CONDELLO D., Rapporto tra procedimento penale e processo tributario: problematiche sull'efficacia probatoria della sentenza penale nel processo tributario alla luce dell'art. 25 del D. Lgs. n.74/2000, in *Il nuovo diritto*, 2008, fasc. 5-7;

CONSOLO C., Nuovo processo penale, procedimenti tributari e rapporti tra giudicati, in *Giurisprudenza italiana*, 1990, IV;

CORSO P., Giudicato penale, giudizio tributario e ruolo della Suprema Corte, in *Corriere Tributario*, n. 37/2009;

CORSO P., I rapporti tra i procedimenti penale e tributario, in *Corriere Tributario*, n.47/2001;

CORSO P., *Le circolari del Corriere Tributario*, n. 5/1990;

DE MITA C., La consulta non interviene sull'esistente, in *Il Sole 24 ore* del 26 gennaio 2000;

DI GIACOMO E., in www.nuovofiscooggi.it , giurisprudenza

DI SIENA M., I rapporti fra il giudicato penale e il processo tributario, in *Rivista della Guardia di Finanza*, n. 1/2002;

DOMINIONI O., Primi appunti sul nuovo processo penale tributario, in *Diritto e pratica tributaria*, 1984;

FERRAU' G., Questioni di diritto comune i rapporti tra processo penale e processo tributario all'esame della Corte Costituzionale, in *Corriere Tributario*, n.38/1987;

FORTE C., Il principio di specialità ed il rapporto tra procedimento penale e procedimento amministrativo nel D. Lgs. n.74/2000, in *Il Fisco* n.1/2002;

GALLO G., Sui rapporti tra processo penale e contenzioso tributario nella riforma, in *Impresa c.i.*, n. 2/2000;

GALLO S., Ancora contrasti giurisprudenziali sulla sopravvivenza dell'art. 12 della L. n. 516/1982, in *Il Fisco*, n.5/1996;

GAMBOGI G., Sentenza di non luogo a procedere: effetti nel processo tributario, in *Corriere Tributario*, n. 13/2001;

GENNAI S. – TRAVERSI A., Il giudicato penale nel processo tributario, in *Le circolari del Corriere Tributario*, n.9/1995;

GIULIANI F.M., Giudicato penale e processo tributario, in *Diritto e pratica tributaria*, parte seconda;

MAFFEI S., Inedito obbligo di comunicazione di pronunce penali, in *Corriere Tributario*, n.42/2000;

MUSCO E., Profili costituzionali del nuovo diritto penale tributario, in *Il Fisco*, n. 19/2000;

PAPIRI G., Rapporto tra processo penale e processo tributario, in *Rassegna Tributaria* n.3/2003;

PERINI A., La repressione penale dell'evasione fiscale nella legislazione italiana: evoluzione della normativa, in *Il Fisco* n.19/2002;

PINO C., Le nuove sanzioni penali, in *Pratica Professionale* n.15/2000

POLLARI N., Rapporti tra processo penale e amministrativo nel diritto tributario, in *Rivista della Guardia di Finanza*, n.5/2001;

REDI M., Effetti del giudicato penale sul regime probatorio del processo tributario, in *Bollettino Tributario*, 1987;

ROSSI A., L'efficacia probatoria della sentenza penale in sede tributaria, in *Il Fisco*, n.42/2000;

RUSSO P., Problemi in tema di rapporti tra processo penale e processo tributario, in *Rivista di diritto finanziario e scienze delle finanze*, 1984;

SCHIAVO G. e ANGELONE A., L'omessa dichiarazione nella nuova disciplina penale tributaria, in *Corriere Tributario* n. 12/2001;

VIGNOLI A., Nota a commissione tributaria regionale di Firenze 22 novembre 1999, n. 115, in *Rassegna Tributaria*, n. 1/2000

VILLANI M., Divieto di testimonianza e dichiarazioni del terzo nel processo tributario, in *Tribuna Finanziaria* n.4/5, 10 giugno 2008

Giurisprudenza Corte Costituzionale

Corte Costituzionale, 3 luglio 1972, n. 128;

Corte Costituzionale, 6 febbraio 1973, n. 8;

Corte Costituzionale, 27 aprile 1982, n. 88;

Corte costituzionale, 26 novembre – 10 dicembre 1987, n. 506;

Corte costituzionale, 9 – 23 febbraio 1989, n. 76;

Corte costituzionale, 21 febbraio – 2 marzo 1990, n. 108;

Corte Costituzionale, 8 – gennaio 1991, n. 6;
Corte Costituzionale, 5-23 marzo 1992, n. 120;
Corte Costituzionale, 29 giugno – 8 luglio 1992, n. 322;
Corte Costituzionale, 24 marzo - 2 aprile 1999, n. 114;
Corte Costituzionale, 12-21 gennaio 2000, n. 18;
Corte Costituzionale, 26 febbraio 2002, n. 33;
Corte Costituzionale, 31 ottobre 2008, n. 356;
Corte Costituzionale, 20 luglio 2011, n. 247;
Corte Costituzionale, 27 luglio 2011 n. 427.

Giurisprudenza Corte di Cassazione

Cassazione, Sez. I, 10 giugno 1988, n. 5730;
Cassazione, 18 dicembre 1990 n. 2562;
Cassazione, Sez. III, 20 ottobre 1994, n. 10792;
Cassazione, Sez. I, 5 luglio 1995, n. 7403;
Cassazione, Sez. III, 23 gennaio 1996;
Cassazione, Sez. I, 7 febbraio 1996, n. 991;
Cassazione, Sez. penale II, 12 marzo 1996;
Cassazione, Sez. penale III, 4 settembre 1996;
Cassazione, Sez. I, 2 maggio 1997;
Cassazione Sez. I, 29 gennaio 1998, n. 896;
Cassazione, 20 luglio 1998, n. 7107;

Cassazione, Sez. I, 21 ottobre 1998, n. 10411;

Cassazione, Sez. I, 8 ottobre 1999, n. 11283;

Cassazione, Sez. III, 10 maggio 2000, n. 5945;

Cassazione, 8 marzo 2001, n. 3421;

Cassazione, Sez. Tributaria, 2 maggio 2001, n. 6168;

Cassazione, Sez. Tributaria, 3 maggio 2001, n. 6201;

Cassazione, 19 marzo 2002, n. 3961;

Cassazione, 25 marzo 2002, n.4269;

Cassazione, 21 giugno 2002, n. 9109;

Cassazione, 11 ottobre 2002, n. 889

Cassazione, Sez. tributaria, 10 dicembre 2002, n. 17576;

Cassazione, Sez. tributaria, 14 gennaio 2003, n. 380;

Cassazione, 15 aprile 2003, n.5957;

Cassazione, 22 aprile 2003, n.6407;

Cassazione, 14 maggio 2003, n.7445;

Cassazione, Sez. tributaria, 19 dicembre 2003, n. 19505;

Cassazione, Sez. tributaria,14 aprile 2004, n. 7080

Cassazione, Sez. tributaria, 16 maggio 2005, n. 10269;

Cassazione, 29 luglio 2005, n.16032;

Cassazione, Sez. tributaria, 30 settembre 2005, n. 19251;

Cassazione, Sez. tributaria,6 ottobre 2006, n. 21513;

Cassazione, 16 maggio 2007, n.11221;

Cassazione, 16 aprile 2008, n. 1014;

Cassazione, Sez. penale III, 24 settembre 2008, n. 39358;

Cassazione, Sez. tributaria, 13 maggio 2009, n. 10982;

Cassazione, Sez. tributaria, 31 gennaio 2011 n. 2221.

Giurisprudenza Commissioni Tributarie Provinciali

CTP di Novara, 21-01-2010, n. 4 sez. VI;

CTP di Treviso, 2 dicembre 2010 sez. VI;

CTP di Torino, 15-02-2010, n. 4 sez. XXIV;

CTP di Aosta, 13 gennaio 2011, n. 1, sez. I;

CTP di Torino, 2 febbraio 2011 n. 20, sez. X;

CTP di Bari, 29 luglio 2011 n. 192, sez. IV;

CTP di Milano 26 settembre 2011 n 231 sez I;

CTP di Pesaro, 10 ottobre 2011 n. 163, sez. III;

CTP di Brindisi, 7 novembre 2011 n. 194;

CTP di Massa Carrara, 17-02-2011, n. 74, sez. I

CTP di Verbania, del 6 maggio 2011 n. 32, sez I;

Prassi

Circolare Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Normativa e
Contenzioso, 4 agosto 2006 n. 28

Circolare Agenzia delle Entrate, Direzione Centrale Normativa e
Contenzioso, 23 dicembre 2009 n. 54